

T.C.
AYDIN ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
2020-YL- 078

İNTERNET REKLAMCILIĞI ve TÜRKİYE’DE
İNTERNET REKLAMCIĞININ VERGİLENDİRİLMESİ

HAZIRLAYAN
Şeyma DEMİREL

TEZ DANIŞMANI
Doç. Dr. Hakan ARSLANER

AYDIN- 2020

T.C.
AYDIN ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE
AYDIN

Bu tezde sunulan tüm bilgi ve sonuçların, bilimsel yöntemlerle yürütülen gerçek deney ve gözlemler çerçevesinde tarafımdan elde edildiğini, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce, sonuç ve bilgilere bilimsel etik kuralların gereği olarak eksiksiz şekilde uygun atıf yaptığımı ve kaynak göstererek belirttiğimi beyan ederim.

... / ... / 2020

Şeyma
DEMİREL

ÖZET

İNTERNET REKLAMCILIĞI ve TÜRKİYE’DE İNTERNET REKLAMCILIĞININ VERGİLENDİRİLMESİ

Şeyma DEMİREL

Yüksek Lisans Tezi, Maliye

Anabilim Dalı Tez Danışmanı:

Dr. Öğr. Üyesi HAKAN

ARSLANER

İnternetin günlük yaşamın ayrılmaz bir parçası haline gelmesi, akıllı telefon, tablet vb. taşınabilir cihazların kullanımına bağlı internet erişiminin yaygınlaşması, sosyal medya platformlarına olan ilgi geleneksel pazarlama ve reklamcılık anlayışında önemli değişikliklere yol açmıştır. Yoğun rekabetin olduğu bir dünyada geleneksel reklamcılık anlayışının yerine, önemli avantajları bulunan internet reklamcılığı işletmelerce tercih edilmeye başlanmıştır. İnternet reklamcılığı, işletmelerin veya firmalarının ürün ve hizmetlerini çevrimiçi olarak kullanıcılara ulaştırabildikleri bir reklamcılık türüdür. Dijital faaliyetlerin kısıtlanamaz biçimde coğrafi sınırları ortadan kaldırması, sanal bir ortamda gerçekleştirilen bu reklamcılık faaliyetinin nasıl vergilendirileceği konusunda gerek yerel gerekse uluslararası kurumları harekete geçirmiştir. Bu gelişmeler dünyada olduğu gibi ülkemizde de yakından takip edilmekte, bu alandaki kazançların kavranılması ve vergilendirilmesi konusunda düzenlemeler yapılmaktadır. Ülkemizde dijital hizmetler ve bu bağlamda internet reklamcılığının vergilendirilmesi konusunda son iki yılda yapılan düzenlemeler ile hem internet reklamcılığı hem de dijital hizmet sağlayıcısı firmaların kazançlarının vergilendirilmesi ve bu alandaki kayıt dışılığın azaltılması yönünde önemli adımlar atılmış, uluslararası alanda yapılan düzenlemeler ile eş zamanlı hareket edilmiştir. Bununla birlikte, teknolojik gelişmelerdeki değişikliklere ticari hayatın hızlı biçimde adapte olması, dijital hizmetlerin ve internet ile buna bağlı uygulamaların sürekli değişim göstermesi gelecekte yeni değişimlere hazırlıklı olmayı gerektirmektedir.

ANAHTAR SÖZCÜKLER: İnternet Reklamcılığı, Vergi, İnternet Reklamcılığının Vergilendirilmesi

ABSTRACT

The growing importance of the internet as an indispensable part of the daily life, the spread of internet use in connection with the popularization of smart phones, tablets and portable devices, as well as interest in the social media platforms, led to significant changes in the traditional advertising and marketing methods and approaches. In an environment of intense and fierce competition, enterprises now prefer internet advertising over the traditional advertising because of its advantages. Internet advertising is a type of advertising through which the firms and enterprises convey their products and services to the end users online. The removal of physical barriers in the world of digital activities has raised problems in terms of how these advertising activities should be subjected to taxation. National authorities in Turkey, like similar bodies in other parts of the world, pay close attention to this problem and consider possibilities of identifying and levying taxation fees for digital advertising. Recent legal arrangements over the last two years to impose taxes upon internet advertising and digital services seek to ensure that the revenues generated through these activities are subjected to tax-payment and that undeclared revenues are officially recorded. These efforts aligned with the international initiatives. It should, however, be noted that it is necessary to remain prepared for the future changes and developments due to the constant change in the nature and content of digital services and internet, and the fast adaptation of the commercial life to the changes in technological advances.

KEYWORDS: Internet Advertising, Tax, Taxation of Internet Advertising

ÖNSÖZ

Bu tez çalışmasının konusu internet reklamcılığı ve Türkiye’de internet reklamcılığının vergilendirilmesidir. İnternetin ve buna bağlı olarak elektronik ticaretin ve mobil cihaz kullanımının yaygınlaşması şirketlerin satışlarını interneti kullanarak arttırma çabalarını yükseltmiştir. Bu gelişmelere bağlı olarak çok büyük bir oranda artış gösteren internet reklamlarından elde edilen gelirlerin tespit edilmesi ve vergilendirilmesi de önem arz etmektedir. Bu alanda ülkemizde hemen hemen hiç çalışma olmaması tezimin önemini arttırmaktadır. Yapacağımız önermeler ile de literatüre katkı da yapılacaktır.

Bu tez çalışmamın oluşumunda, planlanmasında ve yürütülmesinde ilgi ve desteğini benden esirgemeyen, aynı zamanda tüm sorularımı sabır ve özveri ile yanıtlayan saygıdeğer danışman hocam sayın Doç.Dr. Hakan ARSLANER’e sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Ayrıca bu günlere gelmemde büyük emeği olan, her daim ve her koşulda büyük fedakârlıkla yanımda olan aileme teşekkür ve minnetlerimi sunarım.

Şeyma DEMİREL

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY SAYFASI	iii
BİLİMSEL ETİK BİLDİRİM SAYFASI	iv
ÖZET	v
ABSTRACT	vi
ÖNSÖZ	vii
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	xii
TABLolar DİZİNİ	xiii
KISALTMALAR DİZİNİ.....	xiv
GİRİŞ	1
1. BÖLÜM.....	3
1. İnternet Reklamcılığına Genel Bir Bakış	3
1.1 Reklamcılık	3
1.1.1. Reklamın Tanımı ve Reklamcılığın Tarihsel Gelişimi.....	3
1.1.2. Reklamların Amacı ve Önemi	6
1.1.3. Türkiye’de Reklamcılık Sektörünün Rakamsal Analizi	8
1.2. İnternet.....	10
1.2.1. İnternet Kavramı ve İnternetin Özellikleri	11
1.2.2. İnternetin Tarihçesi	12
1.2.3. Dünya’da ve Türkiye’de İnternet Kullanım İstatistikleri.....	13
1.2.3.1. Dünya’da internetin kullanım istatistikleri.....	13
1.2.3.2. Türkiye’de internet kullanımı	14
1.3. İnternet Reklamcılığı Kavramı ve Özellikleri	15
1.3.1. İnternet Reklamcılığının Tanımı ve Tarihsel Gelişimi	16
1.3.2. İnternet Reklamlarının Üstünlükleri ve Zayıflıkları	17

1.3.2.1. İnternet reklamlarının üstünlükleri	17
1.3.2.2. İnternet reklamlarının zayıflıkları.....	21
1.4. İnternet Reklamcılığının Türleri	23
1.4.1. Display (Görüntülü) Reklamlar	23
1.4.1.1. Banner reklamlar	24
1.4.1.2. Anlık bildirimler (Push notifications)	25
1.4.1.3. Pop-up ve Pop- under reklamlar	26
1.4.1.4. Geçiş reklamlar (Interstitial ads)	26
1.4.1.5. Sayfa giydirme reklamları (Page skin)	27
1.4.1.6. Doğal reklamlar (Native ads).....	27
1.4.1.7. Video reklamlar	28
1.4.2. Arama Motoru Reklamları (Search Ads)	28
1.4.3. İlan Reklamları	31
1.4.4. Diğer Reklam Türleri.....	31
1.4.4.1. E- posta yoluyla reklam	31
1.4.4.2. Sosyal medya siteleri aracılığı ile yapılan reklamlar	32
1.4.4.3. Oyun içi reklamlar (Advergaming)	34
1.4.4.4. Canlı yayın platform reklamları.....	36
2. BÖLÜM.....	37
2. ULUSLARARASI DÜZEYDE İNTERNET REKLAMCILIĞINA DAİR SORUNLAR VE VERGİSEL DÜZENLEMELER	37
2.1. İnternet Reklamcılığında İşyerinin Tanımına Yönelik Tartışmalar	37
2.1.1. İnternet Reklamcılığında İşyeri/Daimi Temsilci Kavramı	37
2.1.1.1. İşyeri kavramı.....	38
2.1.1.2. Daimi temsilci kavramı	40
2.1.2. Dijital İşyerinin Tanımlaması ve Server'in İşyeri Kabul Edilmesi.....	41

2.2. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları, Mükerrer Vergilendirme ve Uluslararası Anlaşmaların Öncelikli Uygulanmasına Yönelik Tartışmalar	47
2.2.1. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mükerrer Vergilendirme	47
2.2.2. Uluslararası Anlaşmaların Yerel Kanunlardan Öncelikli Uygulanması.....	51
2.3. Dijital Ekonominin Uluslararası Alanda Vergilendirilmesi	53
2.3.1. Avrupa Birliği Komisyonunun Çözüm Önerisi Kapsamındaki Yasa Taslağı ..	54
2.3.2. İspanya.....	57
2.3.3. İtalya	59
2.3.4. İngiltere.....	60
2.3.5. Amerika Birleşik Devletleri.....	61
2.3.6. Hindistan.....	64
2.4. Türkiye’de Dijital Hizmet Vergisi Uygulaması İle Diğer Ülke Uygulamalarının Karşılaştırılması.....	67
3. BÖLÜM.....	71
3. TÜRKİYE’DE İNTERNET REKLAMCILIĞI VE VERGİSEL DÜZENLEMELER	71
3.1. Gelir Vergisi Kanunu Açısından İnternet Reklamcılığında Kazancın Niteliğinin Tespit Edilmesi.....	71
3.1.1. Ticari Kazanç Hükümleri Açısından Değerlendirme	72
3.1.2. Gayrimaddi Hak Bedeli Açısından Değerlendirme	75
3.1.3. Serbest Meslek Kazancı ve Arızı Kazanç Açısından Değerlendirme	78
3.1.4. Mükellefiyet Esaslarına Göre Konunun Değerlendirilmesi	80
3.1.4.1. Tam mükellef gerçek kişilerde vergilendirme.....	80
3.1.4.2. Dar mükellef gerçek kişilerde vergilendirme.....	83
3.2. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından.....	85
3.2.1. Tam Mükellef Kurumlarda Vergilendirme	87
3.2.2. Dar Mükellef Kurumlarda Vergilendirme.....	89
3.3. Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından.....	92

3.3.1. Yurtdışı Kuruluşlardan Alınan Reklam Hizmetlerinde KDV Uygulaması	93
3.3.2. Yurtdışı Kuruluşlara Verilen Reklam Hizmetlerinde KDV Uygulaması	95
3.4. Vergi Usul Kanunu Açısından	96
3.4.1. Fatura ve Gider Pusulası Düzenleme Yükümlülüğü	96
3.4.1.1. Yurtdışı Kuruluşlardan Alınan Reklam Hizmetlerinde Belge Düzeni	97
3.4.1.2. Yurtdışı Kuruluşlara Verilen Reklam Hizmetlerinde Belge Düzeni	98
3.4.2. E- Fatura Düzenlemesi ve E-Arşiv Uygulamasına Geçme Yükümlülüğü	99
3.4.3. Sürekli Bilgi Verme Yükümlülüğü	100
3.4.4. İnternet Reklamlarında Hizmetin Giderleştirilmesi	101
3.5. Damga Vergisi Kanunu Açısından	102
3.6. Reklam ve İlan Vergisi Açısından	104
3.7. Türkiye’de Dijital Hizmet Vergisi Uygulaması	105
SONUÇ	111
KAYNAKLAR	119
ÖZGEÇMİŞ	126

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1.1. Dünyada Medya Yatırımları	9
Şekil 1.2. Türkiye’de Tahmini Medya ve Reklam Yatırımları	10
Şekil 1.3. We Are Social 2020 Dünya İnternet, Sosyal Medya ve Mobil Kullanıcı İstatistikleri ...	14
Şekil 1.4. We Are Social 2020 Türkiye İnternet, Sosyal Medya ve Mobil Kullanıcı İstatistikleri ..	14
Şekil 1.5. Reklam Türlerine Göre İnternet Reklamcılığı Gelir Payları	30



TABLÖLAR DİZİNİ

Tablo 1.1. İnternet Reklamcılığı ile Diğer Reklam Araçlarının Karşılaştırılması	18
---	----



KISALTMALAR DİZİNİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ARPANET	: Advanced Research Projects Agency Network
BEPS	: Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı (Base Erosion And Profit Shifting)
BGK	: Belediye Gelirleri Kanunu
BK	: Borçlar Kanunu
CK	: Cumhurbaşkanlığı Kararı
ÇVÖA	: Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması
DHV	: Dijital Hizmet Vergisi
DVK	: Damga Vergisi Kanunu
GV	: Gelir Vergisi
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IAB	: İnternet Reklamcılığı Bürosu (Internet Advertising Bureau)
IP	: Internet Protocol
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KV	: Kurumlar Vergisi
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
OECD	: Dünya Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
RG	: Resmi Gazete
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCP	: Transmission Control Protocol
TDK	: Türk Dil Kurumu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
TÜVAKA	: Türkiye Üniversite ve Araştırma Kurumları Ağı
VUK	: Vergi Usul Kanunu
www	: world wide web

GİRİŞ

Küreselleşme ve teknolojidaki gelişmeler neticesinde bugün dünya küçük bir köy haline gelmiştir. Hayatımızı köklü bir biçimde değiştiren bu teknolojik gelişmelerden en önemlisi internet olmuştur. Günümüzde internet birçok alanda etkisini göstermekte ve milyarlarca kişi tarafından kullanılmaktadır. İnternet kullanıcı sayısının bu kadar artması, işletme ve firmaların internette de faaliyet göstermeye başlaması ile yeni pazarlama kavramları ve teknikleri ortaya çıkmıştır. Bu kavramlardan birisi de internet reklamcılığıdır.

Geleneksel yollarla sürdürülen ticaretin dijital ortama, internet ortamına taşınmasıyla beraber mal ve hizmetlerin internet ortamı üzerinden satışının, tanıtımının ve pazarlamasının yapılmasına başlanmıştır. Ticaret anlayışının değişmesi ve internet kullanımının yaygınlaşması, hayatın her alanına etki etmesi, mal ve hizmetlerin pazarlanmasının en önemli aracı olan reklamları da etkilemiştir. Geleneksel medya araçları ile yapılan reklamların yerine, reklamcılık sektöründe yeni bir kavram, internet ortamında yapılan reklamlar, internet reklamcılığı kavramı almaya başlamıştır. İnternet reklamcılığı, işletmelerin veya firmalarının ürün ve hizmetlerini çevrimiçi olarak kullanıcılara ulaştırabildikleri bir reklamcılıktır. İnternet ve teknolojidaki değişikliklere bağlı olarak zaman içerisinde internet reklamlarının içerik ve yapıları da değişim göstermiştir ve bu değişim devam etmektedir.

İşletme veya firmaların en çok reklam verdiği mecra haline gelmeye başlayan ve fiziki ortamlar yerine tamamen sanal ortamlarda gerçekleşen internet üzerinden verilen reklamların vergilendirilmesinin nasıl olacağı konusu da bu gelişmelere bağlı olarak önem kazanmıştır. Dijital ortamlarda gerçekleştirilen faaliyetlerden elde edilen gelirin vergilendirme yetkisinin hangi ülkenin egemenlik alanında olduğu konusu uluslararası alanda da tartışılan konulardan birisi olmaya başlamıştır. Bu çerçevede, ülkemizde de 2018 yılından başlayarak çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. İnternet kullanımının artarak devam etmesi, teknolojik gelişmelere bağlı olarak yeni reklam türlerinin ortaya çıkması, geleneksel ticaretin ve reklamcılığın internet ortamına kayması bu alandaki gelirlerin nasıl vergilendirileceği sorununun çözümünü daha da öne çıkartmaktadır.

Bu tez çalışmasının konusunu genel olarak internet reklamcılığı ve Türkiye’de internet reklamcılığının vergilendirilmesi oluşturmaktadır. Uluslararası boyutu da bulunan

internet reklamlarından elde edilen gelirlerin tespit edilmesi ve vergilendirilmesi önem arz etmektedir. Çalışmayla ülkemizde sınırlı sayıda ele alınan bu konunun, uluslararası ve yerel düzenlemeler çerçevesinde değerlendirilmesi, durum tespitinin yapılması ve öneriler getirilmesi amaçlanmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde internet, reklamcılık, internet reklamcılığı ve internet reklamlarının türleri hakkında genel bilgiler verilmiştir. Bu konulardaki temel kavramların ve uygulamaların anlaşılması konuyu değerlendirmemizi kolaylaştıracaktır. Çalışmanın ikinci bölümünde uluslararası düzeyde internet reklamcılığı ve bu konudaki tartışmalı konular açıklanmıştır. İlk olarak internet reklamcılığındaki işyerinin tanımına yönelik tartışmalar ortaya konulmuştur. Sonrasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, mükerrer vergilendirme ve uluslararası anlaşmaların öncelikli uygulanmasına yönelik tartışmalar ele alınmıştır. Dijital ekonominin uluslararası alanda vergilendirilmesi konusu, Avrupa Birliğince yürütülen çalışmalar ve çeşitli ülke uygulamaları kapsamında değerlendirilmiştir. Bu bölümde son olarak Türkiye'deki dijital hizmet vergisi uygulaması ile diğer ülke uygulamalarının karşılaştırılması yapılmıştır. Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde ise Türkiye'de internet reklamcılığı ve vergisel düzenlemeler açıklanmıştır. Ülkemizde yapılan düzenlemeler mevcut vergi kanunları çerçevesinde ele alınmıştır. Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, İlan ve Reklam Vergisi açısından internet reklamcılığı alanında yapılan düzenlemeler ayrıntılı olarak değerlendirilmiştir. Türkiye'deki dijital hizmet vergisinin uygulamasının nasıl olduğu açıklanmıştır.

1. BÖLÜM

İNTERNET REKLAMCILIĞINA GENEL BİR BAKIŞ

Günümüzde reklamcılık sektörü çok büyük bir sektör konumundadır. Reklamcılığın, internet reklamcılığının ve bu kavramlarla bağlantılı unsurların açıklanması konumuzu kavramımız açısından önem arz etmektedir. Reklamcılık kavramı açıklandıktan sonra kısaca internet olgusuna değinilecek ve internet aracılığıyla yapılan reklam türleri ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

1.1. Reklamcılık

Genel olarak reklam, insanları bir şey hakkında belirli bir düşünceye yöneltmek, dikkatlerini bir ürüne, hizmete, fikir ve kuruluşa çekmeye çalışmak, onunla ilgili bilgi vermek, ona ilişkin belirli bir görüşü ya da tutumu benimsemelerini sağlamak amacıyla yapılan iletişim faaliyetleridir¹. Bu alt başlık kapsamında reklamın çeşitli tanımlarına yer verilecek ve reklamcılığın tarihsel gelişimine kısaca değinilecektir. Reklamın önemi açıklandıktan sonra reklamın unsurları ele alınacak ve ülkemizde reklamcılık sektörüne ait güncel veriler paylaşılacaktır.

1.1.1. Reklamın Tanımı ve Reklamcılığın Tarihsel Gelişimi

Fransızca kökenli “réclame” kelimesinden dilimize giren reklam kelimesi, modern işletme hayatındaki en önemli pazarlama tekniklerinden birisidir. Bugün işletmeler için sadece bir gider kalemi değil bir yatırım biçiminde kabul edilen reklam kelimesinin birkaç tanımını yapabiliriz.

Reklamla ilgili terimlerin tanımlandığı bir sözlükte reklam, “insanları gönüllü olarak belli bir davranış göstermesine ikna etmek, belirli bir düşünceye yöneltmek, insanların dikkatlerini bir ürüne, hizmete, fikir veya kuruluşa çekmek, insanlara bu ürün, hizmet ya da kuruluş hakkında bilgilendirmek, insanların görüş ve tutumlarını değiştirmelerini veya belirli bir görüşü ya da tutumu benimsemelerini sağlamak amacıyla oluşturulan, iletişim araçlarında yer ya da süre satın almak yoluyla sergilenen veya başka biçimlerde çoğaltılıp dağıtılan ve bir ücret karşılığı oluşturulduğu belli olan duyuru” şeklinde açıklanmıştır². Türk

¹ Reklam Terimleri Sözlüğü (05.09.2016), <https://reklamajansi.com.tr/reklam-terimleri/> adresinden 18.04.2020 tarihinde ulaşılmıştır.

² Gülsoy, T. (1999), *Reklam Terimleri ve Kavramları Sözlüğü*, s.9, Adam Yayınları, İstanbul.

Dil Kurumu (TDK) Genel Türkçe Sözlüğü'nde reklam, “Bir şeyi halka tanıtmak, beğendirmek, böylelikle sürümünü sağlamak için denenilen her türlü yol” ve “bu amaç için kullanılan yazı, resim, film vb.” biçimde tanımlanmaktadır³.

Reklamın tanımlanması hususunda birçok araştırmacı da birbirine yakın tanımlar ortaya koymuştur. Duden Schölerlexikon reklamı; “ürünlerin satılması için yapılan tedbirler” şeklinde tanımlarken, Lync, “herhangi bir ürün veya hizmetin, düşüncenin para karşılığında, kişisel olmayan biçimdeki tanıtım etkinlikleri” olarak tanımlamıştır. Amerika Pazarlama Birliği ise reklamı, “bir ürün veya hizmetin, fikrin bedelinin ödenmesiyle, bu bedelin kim tarafından bilinerek yapılan, yüz yüze satış dışında kalan tüm etkinlikler” şeklinde ifade etmiştir⁴.

Yazar ve araştırmacılar tarafından ortaya konulan tanımlarının yanı sıra reklam kavramı ülkelerin çeşitli mevzuatlarında da tanımlanmıştır. Ülkemizde uygulanan bu mevzuatlardan 6502 Sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun'un 61. Maddesinde ticari reklamın tanımı yapılmıştır. Bu kanunda ticari reklam; “bir iş, ticaret, zanaat ya da meslekle alakalı olarak bir mal veya hizmetin kiralamasını ya da satışını sağlamak ve hedef kitleyi oluşturanları ikna etmek ya da bilgilendirmek maksadıyla reklam verenlerce herhangi bir mecra da görsel, yazılı, işitsel vb. şekillerde gerçekleştirilen pazarlama iletişimi niteliğindeki duyurular” biçiminde tanımlanmaktadır⁵. Aynı maddenin diğer fıkralarıyla reklamlara yönelik birçok açıklama yapılmış ve ülkemizde reklamcılığın sınırları çizilmiştir⁶. Bu kanun çerçevesinde çıkartılan Ticari Reklam ve İlanlara İlişkin İlkeler ve Uygulama Esaslarına Dair Yönetmelikte de aynı ticari reklam tanımına yer verilmiş, ek olarak “karşılaştırmalı reklam, mecra, reklam ajansı, reklam

³ Türk Dil Kurumu Genel Türkçe Sözlük, Reklam, <https://sozluk.gov.tr/> adresinden 18.04.2020 tarihinde ulaşılmıştır.

⁴ Mahmut Engin Karaca (03.08.2010), Reklam Kavramı, <https://reklam.com.tr/blog/reklam-kavrami> adresinden 19.04.2020 tarihinde ulaşılmıştır.

⁵ 6502 Sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun, Resmî Gazete(RG) Tarihi: 28.11.2013 RG Sayısı: 28835.

⁶ 6502 Sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun, 61. Md: “Ticari reklamların Reklam Kurulunca belirlenen ilkelere, genel ahlaka, kamu düzenine, kişilik haklarına uygun, doğru ve dürüst olmaları esastır. Tüketicuyu aldatıcı veya onun tecrübe ve bilgi noksanlıklarını istismar edici, can ve mal güvenliğini tehlikeye düşürücü, şiddet hareketlerini ve suç işlemeyi özendirici, kamu sağlığını bozucu, hastaları, yaşlıları, çocukları ve engellileri istismar edici ticari reklam yapılamaz. Reklam olduğu açıkça belirtilmeksizin yazı, haber, yayın ve programlarda, mal veya hizmetlere ilişkin isim, marka, logo veya diğer ayırt edici şekil veya ifadelerle ticari unvan veya işletme adlarının reklam yapmak amacıyla yer alması ve tanıtıcı mahiyette sunulması örtülü reklam olarak kabul edilir. Her türlü iletişim aracında sesli, yazılı ve görsel olarak örtülü reklam yapılması yasaktır. Aynı ihtiyaçları karşılayan ya da aynı amaca yönelik rakip mal veya hizmetlerin karşılaştırmalı reklamı yapılabilir. Reklam verenler ticari reklamlarında yer alan iddiaların doğruluğunu ispatla yükümlüdür. Reklam verenler, reklam ajansları ve mecra kuruluşları bu madde hükümlerine uymakla yükümlüdür. Ticari reklamlara ilişkin getirilecek sınırlamalar ile bu reklamlarda uyulması gereken usul ve esaslar yönetmelikle belirlenir.”

veren” gibi çeşitli kavramlar ayrıntılı olarak açıklanmıştır⁷.

Günümüzde işletmeler ve tüketiciler için vazgeçilmez bir olgu hâline gelen reklamcılığın geçmişi çok eski dönemlere kadar gitmektedir. Tarihçiler reklamcılığı bulunan eski kalıntılar çerçevesinde Roma, Eski Mısır, Yunan ve Babil dönemlerine götürmektedirler. MÖ 3000’li senelerde yapıldığı düşünülen ve bugün İngiltere’deki British Museum’de bulunan ve sahibinin, kaçan kölesine geri dönmesini bildiren duyurusunun ilk yazılı reklam olduğu düşünülmektedir. Reklam, yazılı basından önceki dönemlerde ticari marka (ağızdan ağıza ürünün şöhretinin yayılması), işaretler ve çığırtañlar aracılığıyla olmak üzere üç biçimde yapılmıştır. Yunanlı tüccarlar da mallarını satmak için sokak tellalları denilen kişileri kullanmışlardır. Matbaanın icadına kadar sözlü reklamlar önem kazanmış ve reklamcılık yazılı basının olmaması nedeniyle bu dönemlerde yavaş bir gelişim sergilemiştir⁸.

Matbaanın bulunmasıyla sözlü reklamcılık yerini yazı ve resimli afişler ile duyuruların yapılmasına bırakmıştır. Reklamların ilk kullanıldığı dönemler Orta Çağ Avrupa’sı olmuştur. İlk duvar afişinin İngiltere’de 1480 tarihinde bir kilisenin kapısına asıldığı, ilk gazete ilanının 1525 yılında Almanya’da yayınlandığı, ilk reklam ajansının ise İngiltere’de 1812’de kurulduğu bilinmektedir⁹. 18. Yüzyılda gazetelerin çıkmasıyla beraber reklamcılık hem Amerika’da hem de Britanya’da ön planda yer almıştır. Fakat reklamlar 1800’lerde önemli bir değişime uğramıştır. Bu değişimde endüstri devrimiyle bağlantılı olarak yaşanan birçok toplumsal ve teknolojik gelişimin rolü olmuştur. Bu çerçevede reklamcılık daha fazla önem kazanmış ve gelişim göstermiştir. Üretim anlayışındaki değişiklikler ekonomik yapıyı farklı bir noktaya taşımış ve reklamlar 19. Yüzyılda hem ekonomik hem de toplumsal hayatın bütünleşik bir parçası haline gelmişlerdir¹⁰. Üretim kapasitesinin artmasının yanı sıra ulaşım ve iletişim olanaklarının gelişmesi ile ürünler geniş alanlara ulaşmış ve üreticiler, tüketicilere kendilerini ve ürünlerini tanıtabilmek için reklamlara daha fazla başvurmuşlardır.

⁷ Ticari Reklam ve İlanlara İlişkin İlkeler ve Uygulama Esaslarına Dair Yönetmelik, RG Tarihi: 10.01.2015, Resmi Gazete Sayısı: 29232.

⁸ Gökaliler, E., (2010), İnternet Reklamcılığında Yeni Bir Mecra: Arama Motoru Reklamcılığı, *Ege Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi*, İzmir, s.15.

⁹ Elden, M. (2013), *Reklam ve Reklamcılık*. İstanbul: Say Yayınları, s.148.

¹⁰ Toros, S. (2017), İnternet Reklamcılığı ve Kullanılan Aldatıcı Teknikler, *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi*, Ankara, s.10-13.

1907’de ilk radyo yayınının yapılmasıyla reklamcılıkta başka bir noktaya taşınmıştır. Radyo bir reklam aracı haline gelmiştir. 1920’lerde pazarlama çabaları, satış ve reklamı da bünyesine almış, üretim kadar reklamda önemli bir hale gelmiştir. Radyoların sesi sayesinde reklamlar geniş topluluklara seslenir ve o toplulukları etkiler hâle gelmeye başlamıştır. Televizyon yayınlarının başlamasıyla reklamcılık yeni bir aşamaya geçmiştir. Reklamlar hem görüntülü hem de sesli bir hâl almıştır. Televizyonun kullanılmaya başlanmasıyla işletmelerin reklamlar için ayırdıkları bütçeler artmış, buna bağlı olarak da reklam sektöründe çalışan firmalar ile reklamcılık büyük bir hız kazanmıştır¹¹.

Uzun yıllar boyunca reklamcılığın ana mecrası olan televizyon yaşanan teknolojik gelişmeler sonrası yerini dijital araçlara bırakmaya başlamıştır. Görsel ve işitsel unsurların getirdiği üstünlük sayesinde günümüzde de etkinliği olan televizyon, medya iletişim araçları içerisindeki önemini sürdürmektedir. Fakat bilgi çağının getirdiği en önemli değişikliklerden birisi olan internetin kullanılmasıyla reklam ve reklamcılık sektöründe de önümüzdeki bölümlerde ayrıntılı biçimde anlatacağımız çok önemli değişimler yaşanmıştır.

1.1.2. Reklamların Amacı ve Önemi

Reklamların hem işletmelere hem de tüketicilere sağladığı önemli faydalar vardır. Reklamlar sayesinde işletmeler ürünlerine uygun pazarlar bulma imkânı bulabilmekte ve bu sayede de kaynaklarını verimli alanlara yönelterek etkin bir biçimde yönetebilmektedirler. İşletmeler tüketicileri ile reklamlar sayesinde iletişim kurma imkânına da sahip olmaktadır. Tüketiciler ise reklamlar sayesinde mal ve hizmetlerin inanılmaz çeşitliliğe ulaştığı bir ortamda kendilerine uygun ürünleri, rasyonel bir biçimde seçebilme imkânına kavuşmakta ve bu ürünlere nasıl ulaşabileceklerini zaman kaybetmeden öğrenebilmektedirler¹². Reklamların genel amaçlarının satış yapmak ve iletişim kurmak olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Fakat reklamların işlevleri sadece bunlarla sınırlı değildir.

Reklamlar ile ulaşılmak istenen bazı temel fonksiyonlar bulunmaktadır. Bunlardan en temeli mal ve hizmetler hakkında bilgi vermek, markayı duyurmaktır. Reklamlar,

¹¹ Kocabaş, F. ve Elden, M. (2002), *Reklamlar, Kavramlar, Kararlar, Kurumlar*, İletişim Yayınları, 3. Basım, İstanbul, s.18.

¹² Meral Seden, P. (2006). “*Kurumsal Reklam Kavramı ve Bankacılık Sektöründeki Kurumsal Reklam Örnekleri*”, II. Ulusal Halkla İlişkiler Sempozyumu, Kocaeli, s.394.

müşterileri veya potansiyel müşteri adaylarını markaya talep oluşturmak amacıyla etkilemeye de yardımcı olurlar. İkna edilen müşterilerin zihinlerinde ürün ve markanın taze kalmasını sağlamak yani hatırlatma yapmak ve bu sayede de satışları arttırarak, mal ve hizmeti yeniden almasını sağlamak bir başka amaçtır. Markaların algılanmasını sağlamak, müşterilerin marka hakkındaki duygularını ve düşüncelerini değiştirmek, marka bilincini arttırmak da reklamların üstlendiği bir fonksiyondur. Bilinirliği, görünürlüğü, marka değeri artan, kolay hatırlanan mal ve hizmetlerin satış süreçleri de kolaylaşacak, kurumun tanıtım, tutundurma faaliyetlerine destek verilmiş olacaktır. Bu görevleri üstlenen reklamlar işletmelerin diğer amaçlarına yardımcı olma fonksiyonunu da yerine getirmiş olacaktır¹³.

Günümüz dünyasında rekabetin yoğun olarak yaşanması, işletmeleri yukarıda ifade ettiğimiz amaçları gerçekleştirme noktasında reklam kampanyalarına yöneltmiş ve bu sayede reklamların önemi daha da artmıştır. Müşteriler tanımadıkları markaları, ilgili markanın reklamları ile karşılaştıkça tanımakta, tanıdıkça ürünü araştırmakta, reklamda ifade edilen vaatlerin, ihtiyaçları ile uyumlu bir biçimde karşılandığını gördüğünde ise ürün ve markayı tercih etme noktasına gelebilmektedirler. Sürekli reklam ve reklamlarda vaat edilen niteliklerin sağlanması müşteri memnuniyetini getirmekte, müşteri memnuniyeti de markanın sürekliliğini sağlayarak müşteri sadakatini doğurmaktadır. Müşteri tatmini ve sadakatini sağlayan işletmelerde rekabet yüksek piyasa şartlarında yaşamlarını sürdürebilmektedir¹⁴. Kısacası sağladığı faydalar neticesinde bugün reklamlar, işletmelerin ayrılmaz bir parçası ve harcamalarında önemli yer tutan bir unsur hâlini almıştır.

Reklam pazarlama ağı içinde belki de en geniş yere sahip hale gelmiştir. Mal ve hizmetlerin üretilmesinden pazara çıkartılmasına kadar olan tüm aşamalarda rolü vardır. İyi bir reklamın taşınması gereken bazı özellikler vardır. Reklamların; ilgiyi çekmesi, müşterileri şaşırtması, orijinal olması, duyguları hareketlendirmesi ve ürün kullanımına teşvik edici olması beklenir¹⁵. Yani reklamların amacına ulaşabilmesi için tüketicileri tam anlamıyla etkilemesi ve harekete geçirmesi çok önemlidir.

Reklamlar, barındırdıkları mesajları ulaşılacak istenilen hedef kitleye yollarken

¹³ Buluş, A. (2016). Elektronik Ticarete İnternet Reklamcılığının Satın Alma Üzerine Etkisi: Namık Kemal Üniversitesi Öğrencileri Üzerinde Bir Uygulama, Namık Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Tekirdağ, s. 85-86

¹⁴ Ayaz, Z. (2010) İnternet Reklamcılığı Sektörünün Dünyadaki Gelişimi ve Türkiye'nin Bu Sektördeki Durumu, Gazi Üniversitesi Bilişim Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Ankara, s.7.

¹⁵ Reklam, <https://tr.wikipedia.org/wiki/Reklam> adresinden 19.04.2020 tarihinde ulaşılmıştır.

birçok iletişim kanalını kullanır. Bu kanalları, geleneksel ve modern ortamlar olarak sınıflandırılabilir. Geleneksel reklam ortamları içerisinde radyo, televizyon, gazete, dergi, posta reklamları, açık hava reklamları gibi ortamlar sayılabilir. Bugünkü pazar biçimleri, farklı müşteri davranışları ve farklılaşan reklam anlayışı birçok yeni reklam ortamının oluşmasını ve sektöründe buna uyumunu gerekli kılmıştır¹⁶. Reklamcılık anlayışını ciddi biçimde değiştiren aktör internetin ortaya çıkması olmuştur.

1.1.3. Türkiye’de Reklamcılık Sektörünün Rakamsal Analizi

Teknolojik gelişmeler neticesinde internet kullanımı çok yaygınlaşmış ve bu ticareti yeni bir alana yaymıştır. İnternet kullanımındaki bu yaygınlaşma ürün ve hizmetlerin dijital ortamlar üzerinden müşterilere sunulmasına yol açmıştır. Bu gelişmeler çerçevesinde reklam ve reklamcılık sektöründe de büyük değişimler yaşanmıştır. Reklamın tarzı ve yapılış şekilleri, yayınlandıkları mecralar değişmiş, müşteriler edilgen konumdan çıkmış, reklamcılık interaktif bir boyut kazanmıştır.

Reklamcılık sektöründeki bu değişimin etkileri ülkemizde de görülmeye başlanmıştır. Türkiye’de reklamcılık sektöründeki en önemli organizasyon olan Reklamcılar Derneği, diğer önemli kurumlar olan Reklamverenler Derneği (RVD), İnteraktif Reklamcılık Derneği (IAB TR), Açık hava Reklamcılar Vakfı (ARVAK), Ulusal Radyo Yayıncıları Derneği (URYAD) ve Mobil Mecralar Araştırma Pazarlama ve Reklamcılık Derneği (MMA) ile birlikte bağımsız danışmanlık şirketi Deloitte’a 2010 yılından bu yana “Türkiye’de Tahmini Medya ve Reklam Yatırımları” konusunda rapor hazırlatmaktadır¹⁷. Dünya’da ve Türkiye’de medya ve reklam yatırımları konusunda güncel bilgiler içeren bu raporlarda da reklamcılık sektöründeki değişim net bir biçimde görülmektedir.

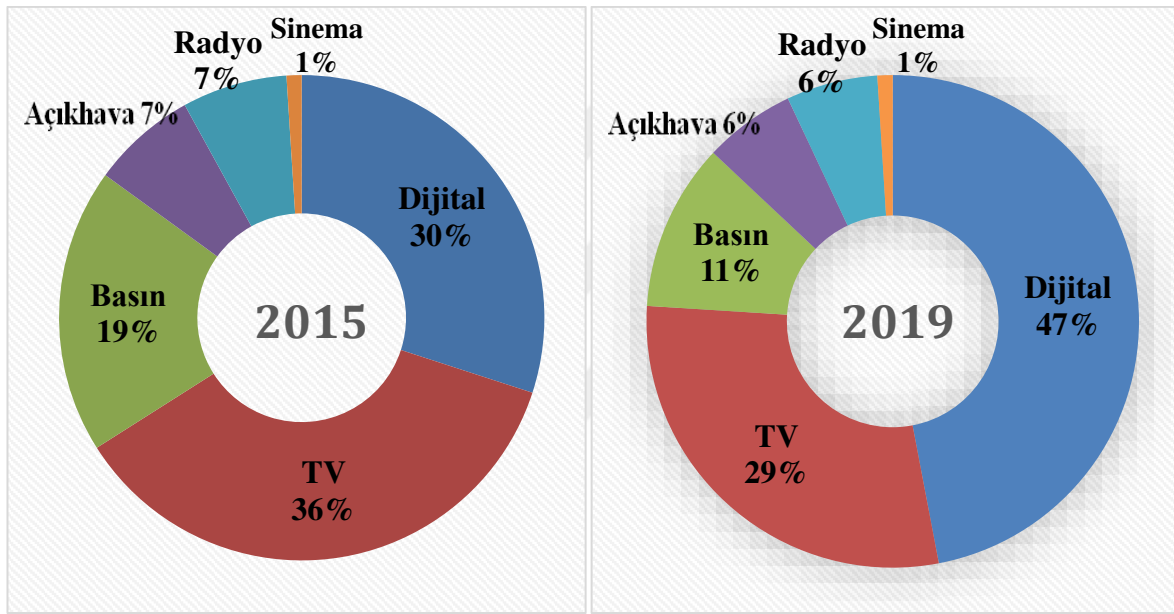
Raporda medya ve reklam yatırımları şu başlıklar hâlinde sınıflandırılmaktadır: Televizyon, Dijital, Açık Hava, Basın, Radyo ve Sinema. Çalışmamızın konusunu oluşturan internet reklamcılığı dijital reklamlar kategorisini oluşturmaktadır. Dijital reklamlar ise dört alt başlığı kapsamaktadır: Display (gösterim), arama motoru, ilan ve diğer reklam türleri başlığı altında yer alan posta ve oyun içi reklamlar/ürün yerleştirme faaliyetleridir.

¹⁶ Elden, a.g.e. s.153-159

¹⁷ Deloitte (Mart 2020), Türkiye’de Tahmini Medya ve Reklam Yatırımları 2019 Yıl Sonu Raporu, http://rd.org.tr/assets/uploads/Guncel_Medya_Yatirimlari_Rapor_2019.pdf adresinden 20.04.2020 tarihinde ulaşılmıştır.

Şekil 1’de yer alan 2015-2020 yıllarındaki küresel toplam medya yatırımlarındaki değişime bakıldığında dijital medya yatırımlarının 2020 itibariyle geleneksel medya yatırımlarını geçtiği ve dijital medya yatırımlarının büyümesini hızlı bir biçimde sürdürdüğü görülmektedir. Dijital yatırımların 2021 yılındaki payının %50’yi aşması beklenmektedir. 2019 yılında, Dünya genelinde %4,4 büyüdüğü tahmin edilen toplam medya yatırımlarının %47’si dijital mecralara yapılırken, dijital büyüme payını ağırlıklı olarak yazılı basın ve TV’den almaktadır.

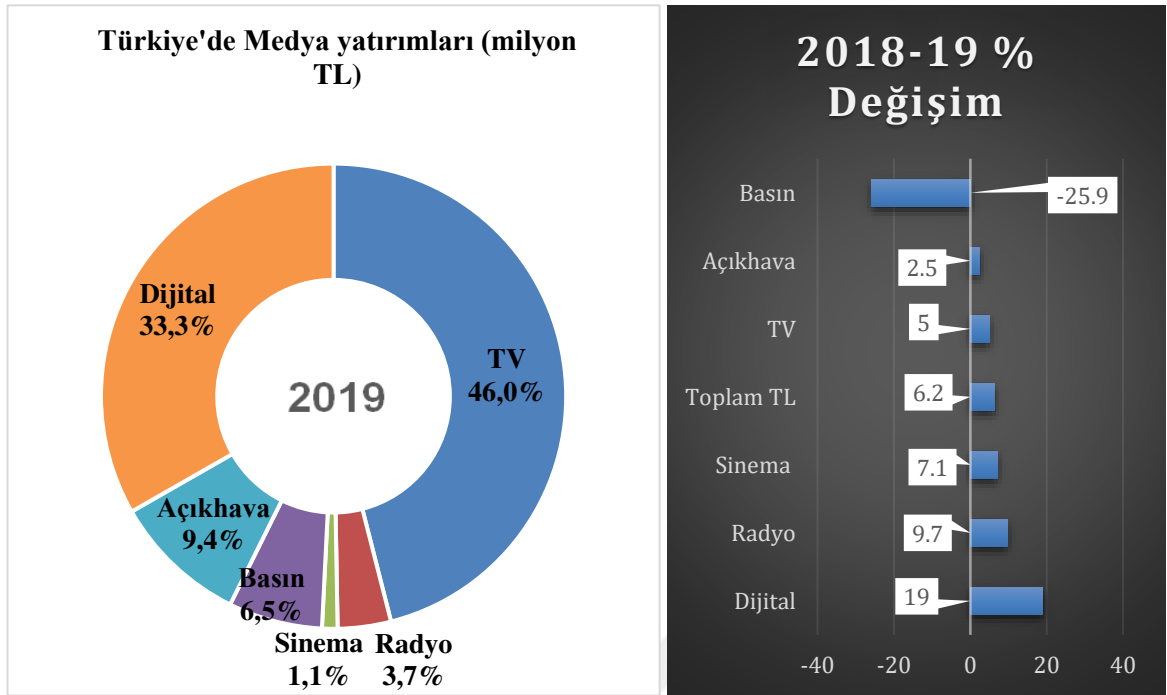
Şekil 1: Dünyada Medya Yatırımları 2015-2020



Kaynak: Deloitte, 2020, s.5

2019 sonu itibariyle Dünya’da toplam medya yatırımları içerisinde dijital medya yatırımlarının oranı televizyon harcamalarını geçse de (%47 Dijital, %29 TV), ülkemizde televizyon harcamaları % 46, dijital harcamalar % 33,3 olmuştur. Şekil 2’den görüleceği gibi dijital harcamaların oranı geleneksel kalemlerin gerisinde kalsa da bir önceki yıla göre hızlı bir artış oranı göstermiştir. Ülkemizde de Dünya’ya paralel olarak medya ve reklamcılık yatırımları dijital alana kaymaktadır. 2019 yılında Türkiye’de reklam yatırımları en çok artan sektörler; Temizlik (Ev Temizlik Ürünleri), Perakende ve Kozmetik (Kozmetik ve Kişisel Bakım) sektörleri olmuştur.

Şekil 2: Türkiye’de Tahmini Medya ve Reklam Yatırımları, 2019



Kaynak: Deloitte (Mart 2020), s.3

Verilerden yola çıkarak ülkemizde dijital reklamcılığın önümüzdeki yıllarda önemli oranda artış göstereceği düşünülmektedir. İlerleyen kısımlarda açıklayacağımız bu mecradaki reklamcılık uygulamalarının vergilendirilmesinin nasıl düzenleneceğinin tespiti/değerlendirilmesi, sorun alanlarının belirlenmesi ve bunlara yönelik önerilerin sunulması bu çalışmanın önemini arttırmaktadır.

1.2. İnternet

Teknoloji alanında hızlı yaşanan değişim insan hayatını kolaylaştırıp, tüketim kalıplarını değişime uğratarken, işletmelerin iş yapma şekillerinde de önemli farklılıklar oluşturmuştur. Ticaretin ve buna bağlı olarak birçok sektörün çalışma koşulları, iş yapma şekilleri çok büyük oranda değişmiştir. Ticareti bambaşka bir boyuta taşıyan en büyük olgu, bugün hayatımızın ayrılmaz bir parçası olan internetin bulunması olmuştur. Bu başlık kapsamında reklam ve reklamcılık sektöründe de büyük değişimlere yol açan internet kavramı, genel özellikleri, tarihçesi açıklanıp, Dünya’dan ve Türkiye’den çeşitli istatistikler ile internetin hayatımızdaki yeri ortaya konulmaya çalışılacaktır.

1.2.1. İnternet Kavramı ve İnternetin Özellikleri

Kelime anlamına baktığımızda Merriam Webster's Dictionary'de internet, “tüm dünyada bilgisayar ağlarını ve kurumsal bilgisayar tesislerini birbirine bağlayan elektronik bir iletişim ağı” olarak tanımlanmaktadır¹⁸. TDK Genel Türkçe Sözlükte internet, “bilgisayar ağlarının birbirine bağlanması sonucu ortaya çıkan, herhangi bir sınırlaması ve yöneticisi olmayan uluslararası bilgi iletişim ağı, genel ağ” şeklinde tanımlanmıştır¹⁹. “Genel ağ” ifadesi, internetin özelliğini tam anlamıyla yansıtmaktadır. Çünkü internetin herhangi bir sahibi yoktur ve gerekli donanıma (bilgisayar, internet servis sağlayıcı, uygun protokol vb.) sahip herkes interneti kullanabilme imkânına sahiptir.

İnternet olgusu bugünün yaşamında hemen hemen herkesin vazgeçilmezi durumuna gelmiştir. Bilgiye ulaşmayı kolaylaştıran, dinamik, birçok farklı akıllı teknolojik alet ile kolayca bağlantı yapılabilen (kişisel bilgisayarlar, cep telefonları, dijital platformlar, televizyonlar, oyun konsolları vb.) bu teknoloji ürünü, geleneksel ticaret anlayışının da değişmesinde önemli bir rol oynamıştır. İnternet sayesinde insanlar istedikleri bilgilere hızlı, kolay, ucuz ve güvenli şekilde ulaşabilme, gerekli donanımlar ile evlerinden alışveriş yapabilme vb. birbirinden farklı imkânlara sahip olmuşlardır. İnsan hayatını kolaylaştıran bu ağın beraberinde getirdiği çeşitli sorunlarda yok değildir. Güvenlik sorunları ve internette var olan bilgi kirliliği bu sorun alanlarının başlıcalarıdır. Gerekli güvenlik önlemlerini sağladıktan ve bu hız çağında sürekli yenilenen bilgiye karşı seçici davranıldığı, güvenilir bilgi kaynaklarına başvurulduğu zaman bu sorun alanları nispeten ortadan kalkacaktır.

İnternetin temel özelliklerini aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz:

- Yazılı iletişim araçları, ses ve görüntüye dayalı ortamları, kitap, resim saklamaya yarayan uygulamalar gibi tüm iletişim tekniklerini kullanan internet, insanların birbiriyle etkileşim kurduğu ve birbirini etkilediği yazılı kuralları olmayan dev bir alandır.
- İnternet, interaktif iletişimin sağlandığı, dinamik ve sürekli yenilenen bir ortamdır.
- İnternet, bilginin hızlı bir biçimde üretilmesine, dağıtılmasına ve bilgiye hızlı bir

¹⁸ Merriam Webster's Dictionary & Thesaurus, Internet, <https://www.merriam-webster.com/dictionary/Internet> adresinden 20.04.2020 tarihinde ulaşılmıştır.

¹⁹ Türk Dil Kurumu Genel Türkçe Sözlük, İnternet, <https://sozluk.gov.tr/> adresinden 20.04.2020 tarihinde ulaşılmıştır.

biçimde ulaşılmışna imkân tanıyan, tüm medya fonksiyonlarını da yerine getiren bir mekanizmadır.

- İnternet, küresel dünyada ticari fırsatlar oluşturan bir platformdur²⁰.

1.2.2. İnternetin Tarihçesi

İnternetin tarihini, 1950’li yıllarda bilgisayarların gelişmesiyle paralel bir biçimde değerlendirebiliriz. İnternetin ortaya çıkmasının altında askeri amaçla geliştirilen projelerin etkisi olmuştur. Amerika Birleşik Devletleri (ABD) Savunma Bakanlığı’nın güvenilir, sağlam bir ağ kurmak istemesiyle internet olgusunun temelleri atılmıştır.

İnternetin kökeni 1960’lı yılların başlarında ABD Savunma Bakanlığı tarafından desteklenen ağ çalışmalarından birisi, İnternet Protokolü’nü (TCP/IP - Transmission Control Protocol/Internet Protocol) kullanan ilk ağ olan ARPANET’e (Advanced Research Projects Agency Network) dayanmaktadır. Askeri alanda haberleşme, uzaktan erişim ve yazılımlara ulaşım amacıyla oluşturulan ARPANET’in, üniversite ve araştırma kuruluşlarının da kullanımına açılarak sivil hale gelmiştir. 1983 tarihinden itibaren ARPANET’in iletişim protokolü olarak belirlenmesiyle birlikte bilim çevrelerince “internet” olarak adlandırılmaya başlanmıştır. Birçok ağın katılımı ile bu ağ, 1990’lı yılların başında uluslararası bir ağ halini almıştır²¹. 30 Nisan 1993’te CERN tarafından www (world wide web) ön eki ile internet, sivil kullanıcılarda dâhil tüm kullanıcıların ulaşabileceği şekle gelmiştir. Web kavramı, CERN’de çalışan bilgisayar programcısı Tim Berners-Lee’nin HTML olarak isimlendirilen metin işaretleme dilini geliştirmesiyle ortaya çıkmıştır. Web’in temeli internettir ve internet geliştirilerek www (world wide web) biçimiyle farklı bir boyutta kullanıma sunulmuştur²². www sonrası birbiriyle bağlantılı ağların kullanımı çok hızlı yaygınlaşmış ve resmi kurumlardan, özel sektöre, eğitim kurumlarından her alanın yer aldığı, ticaretin yapıldığı bir biçime gelmiştir.

İnternet, Türkiye’ye ilk kez 1987 yılında Ege Üniversitesi’nin öncülüğünde kurulan

²⁰ Aziz, A. (2008). İletişime Giriş, Aksu Kitabevi, 1. Baskı, İstanbul, s.72-73

²¹ Aydın, S. (2016). Gelişen Web Teknolojileri İle Şekillenen İnternet Reklamcılığının Tüketici Davranışlarına Etkisi, Çevrimiçi Davranışsal Reklamcılık Üzerine Bir Araştırma, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, s.28

²² Wikipedia, www, https://tr.wikipedia.org/wiki/World_Wide_Web adresinden 21.04.2020 tarihinde ulaşılmıştır.

Türkiye Üniversite ve Araştırma Kurumları Ağı (TÜVAKA) ile gelmiştir. Ülkemizde internetin halkın kullanıma sunulması, 12 Nisan 1993 tarihinde ODTÜ'den Ankara-Washington arasında bir hattın kiralınması olmuştur. ODTÜ, Bilkent, İTÜ, Boğaziçi gibi üniversiteler ile MTA, DİE gibi kamu kurumları da, ODTÜ bağlantılı olarak interneti kullanmaya başlamışlardır. Türkiye'nin ilk web sayfaları ise ODTÜ ve Bilkent Üniversiteleri tarafından yapılmıştır. Türkiye'de kurum ve işletmelere 1994 yılında ilk internet servis sağlayıcı olan Tr.net üzerinden internet hesapları verilmeye başlanmıştır²³. 1993 yılında yapılan ilk internet bağlantısı sonrası başta üniversiteler ve kamu kurumları öncülüğünde internetin kullanımı yaygınlaşmış ve bugün vazgeçilmez bir teknolojik ürün olmuştur.

1.2.3. Dünya’da ve Türkiye’de İnternet Kullanım İstatistikleri

Bilgi ve iletişim teknolojisindeki hızlı gelişmeye bağlı olarak internet kullanımı hem dünyada hem de ülkemizde bugün çok yaygın bir biçimde kullanılmaktadır. Özellikle akıllı telefonlar sayesinde internet kullanıcılarının sayısı inanılmaz boyutlara ulaşmıştır.

1.2.3.1. Dünya’da internet kullanım istatistikleri

“We Are Social” ve “Hootsuite” isimli sosyal medya alanında çalışan kuruluşlar tarafından dünyadaki internet, sosyal medya ve mobil kullanıma yönelik her yıl düzenli istatistikî raporlar hazırlanmaktadır. Ocak 2020’de yayınlanan 2020 raporuna göre dünya nüfusunun % 59’u yani yaklaşık 4 milyar 540 milyon kişi internet kullanmaktadır. Dünya nüfusunun % 49’u yani yaklaşık 3.80 milyar kişi aktif bir biçimde sosyal medyayı kullanırken, dünya nüfusunun % 67’si yani yaklaşık 5.19 milyar kişide mobil teknoloji kullanıcısı durumundadır²⁴.

²³ Ergürel, D., Türkiye’de İnternetin Kısa Tarihi (12Nisan 2010), <http://www.socialmediatr.com/blog/turkiyede-internetin-kisa-tarihi/> adresinden 21.04.2020 tarihinde ulaşılmıştır.

²⁴ We Are Social and Hootsuite, Digital 2020, <https://wearesocial.com/digital-2020> ,8. Slayt, adresinden 21.04.2020 tarihinde ulaşılmıştır.

Şekil 3: We Are Social 2020 Dünya İnternet, Sosyal Medya ve Mobil Kullanım İstatistikleri

 Nüfus	7.75 Milyar Kentleşme %55
 Mobil Telefon Kullanıcısı	5.19 Milyar Nüfusun %67'si
 İnternet Kullanıcısı	4.54 Milyar Nüfusun %59'u
 Aktif Sosyal Medya Kullanıcısı	3.8 Milyar Nüfusun %49'u

Kaynak: <https://wearesocial.com/digital-2020>, 8. Slayt, Erişim: 21.04.2020

1.2.3.2. Türkiye’de internet kullanım istatistikleri

“We Are Social” ve “Hootsuite”ın 2020 Türkiye dijital raporunda şu istatistiklere yer verilmiştir. Türkiye nüfusunun % 74’ü yani yaklaşık 62,07 milyon kişi internet kullanıcısı durumundadır. Türkiye nüfusunun % 64’üne denk gelen yaklaşık 54 milyon kişi sosyal medya kullanıcısı iken Türkiye nüfusunun % 92’sine denk gelen yaklaşık 77 milyon mobil kullanıcı mevcuttur. Aynı rapora göre Türkiye’deki yıllık internet kullanıcı sayısındaki artış bir önceki yıla göre % 4 yani 2,4 milyon kişi olmuş ve insanlar internette günde ortalama 7 saat 29 dakika geçirmektedir²⁵.

Şekil 4: We Are Social 2020 Türkiye İnternet, Sosyal Medya ve Mobil Kullanıcı İstatistikleri

 Nüfus	83.88 Milyon Kentleşme %75
 Mobil Telefon Kullanıcısı	77.39 Milyon Nüfusun %92’si
 İnternet Kullanıcısı	62.07 Milyon Nüfusun %72’si
 Aktif Sosyal Medya Kullanıcısı	54 Milyon Nüfusun %62’si

²⁵ We Are Social and Hootsuite, Digital 2020 Turkey, <https://datareportal.com/reports/digital-2020-turkey> adresinden 21.04.2020 tarihinde ulaşılmıştır.

Türkiye’deki bilgisayar ve internet kullanımına ilişkin bir başka veri de Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) tarafından hesaplanmakta ve her yılın Ağustos ayında yayınlanmaktadır. TÜİK’in 2019 Hane Halkı Bilişim Teknolojileri Kullanım Araştırması’nda²⁶ 16-74 yaş aralığındaki kişilerde internet kullanımı 2019 yılında % 75,3 olmuştur. 2018’de % 72,9 olan bu oran internet kullanım oranımızdaki yükselişi göstermektedir. 16-74 yaş aralığındaki erkeklerin % 81,8’i internet kullanırken, bu oran kadınlarda % 68,9 olmuştur. Hane halkı bilişim teknolojileri kullanım araştırması sonuçlarına göre hanelerin bir önceki yılda % 83,8’ü evden internete erişim imkânına sahip iken bu oran 2018 itibariyle % 88,3 olmuştur.

Aynı araştırmada her iki kişiden birisinin 2019 yılında e-devlet hizmetlerini kullandığını, internet üzerinden alışveriş yapma oranının bir önceki yıl % 29,4 iken 2019 yılı itibariyle %34,1 olduğu ve internetten alışveriş yapan kişilerin %67,2’sinin giyim ve spor malzemeleri satın aldıđı²⁷ tespit edilmiştir. Bu artışların yaşanmasında sabit ve mobil geniş bant bağlantı ile internete erişim imkânlarının artması ve internet aboneliğinin yıllar itibariyle maliyetlerinin daha uygun hâle gelmesi etkili olmuş olabilir.

1.3. İnternet Reklamcılığı ve Özellikleri

Bilgi ve iletişim teknolojilerinin benimsenmesi, internet kullanımının yaygınlaşması mal ve hizmet sunumunu, satışını, tanıtımını kısacası geleneksel ticaret anlayışını değiştirmiş ve elektronik ticaret adı verilen yeni satış ve pazarlama anlayışı dünyada yayılmaya başlamıştır. Bu çerçevede internet, ticari hayatın vazgeçilmez unsuru olmuş, elektronik ticaretin boyutları da her geçen gün artmaya devam etmiştir.

İnternetin gelişmesi sadece ticaret anlayışını, pazarlama yaklaşımlarını değiştirmemiş, iletişim yöntemlerinden, teknolojinin insan hayatındaki yerine kadar birçok şeyi değiştirmiştir. İnternetin işletmelere pazarlama ve reklamcılık konularında sağladığı

²⁶ TÜİK’in 2019 Hane Halkı Bilişim Teknolojileri Kullanım Araştırması, <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=30574>, adresinden 21.04.2020 tarihinde ulaşılmıştır.

²⁷ Bu oranı sırasıyla % 31,7 ile seyahatle ilgili harcamalar, % 27,4 gıda maddeleri veya günlük gereksinim alımı, % 26,9 ile tüketici elektroniği hariç ev eşyası alımı, % 20,3 ile elektronik araç alımı ve % 20,2 ile dergi, kitap, e-kitap, gazete vb. alımı takip etmektedir.

imkânlardan her işletme faydalanmak zorundadır. Taşıdığı özellikler sayesinde internet ortamı, reklamcılık sektörünün yeni mecrası haline gelmiştir.

1.3.1. İnternet Reklamcılığının Tanımı ve Tarihsel Gelişimi

En genel haliyle internet reklamcılığını, reklamların gelişen teknoloji ve imkânlar sayesinde dijital bir ortama taşınmış biçimi şeklinde tanımlamak yanlış olmayacaktır. Artan internet kullanımıyla doğru orantılı olarak işletmelerce bu alanın öneminin farkına varılmış ve internet reklamcılığı da büyük bir gelişim göstermiştir.

İnternet reklamcılığı, internet ortamında yer alan web sayfaları, elektronik postalar (e-posta), sosyal medya uygulamaları, bloglar, çevrimiçi mobil veya masaüstü uygulamaları vb. farklı mecralarda kullanıcıya sunulan reklam türüdür. Bu reklamlar görüntü, ses, video veya etkileşimli bir oyun biçiminde kullanıcı karşısına çıkabilmektedir²⁸. İnternet reklamcılığının türleri ilerleyen bölümde ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

İnternet reklamcılığı, alıcı ve satıcıları internet ortamında bir araya getirmeyi sağlayacak bilgilerin internet aracılığıyla kullanıcılarına sunulması şeklinde de tanımlanmaktadır. İnternet aracılığıyla üreticiler mal ve hizmetleri hakkında bilgi verebilmekte, detaylı tanıtımını yapabilmekte, tüketicileri bilgilendirebilmektedir²⁹. Bu çerçevede yapılan faaliyetler de internet reklamcılığının içeriğini oluşturmaktadır.

İnternetin ortaya çıktığı 1980’li yıllarda internetin reklam amacıyla kullanımının mümkün olmayacağı öngörülmekteydi. Fakat teknolojik ilerlemeler ile internetin yaygın bir kullanıma dönüşmesi ve web sayfalarının ortaya çıkmasıyla 1990’lı yıllar internet reklamcılığına başlanan yıllar olmuştur. 1994 senesinde HotWired.com isimli web sitesi, AT&T ve Sprint isimli firmalardan ilk banner³⁰reklamını alarak sitesinde yayınlamış ve internet reklamcılığının ilk örneği böylece ortaya çıkmıştır. Yine aynı sene Netscape firmasının internette gezintiyi kolaylaştıran ilk ticari internet tarayıcısı olan “Netscape Navigator”ü çıkartması da internet reklamcılığını hızlandıran bir etken olmuştur. İlk web sitesine sponsorluk 1996’da yılında Microsoft tarafından, Super Bowl web sitesine

²⁸ Aydın, a.g.e., s. 44.

²⁹ Çalikuşu, F. (2009), “İnternet Reklam Çeşitlerinin Tüketici Tutumları Açısından Karşılaştırılması”, Öneri, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 8, Sayı: 32, İstanbul, s. 203.

³⁰ Reklam bandı şeklinde ifade edilebilen banner reklam ve türleri ilerleyen bölümde ayrıntılı olarak açıklanmaktadır.

verilmiştir. Flash programıyla çalışabilen ve Rich media³¹ olarak adlandırılan internet reklam türü 2000 yılında yayınlanmıştır. Artan internet reklamcılığı uygulamalarını yönetmek, düzenlemek için ABD’de 2001 senesinde IAB (Internet Advertising Bureau-İnternet Reklamcılığı Bürosu) kurulmuştur³².

2000’li yıllardan itibaren bireysel kullanıcıların internete yoğun bir biçimde katılmaları ve e mail kullanımının yaygınlaşması internet reklamcılığının ilk türü kabul edilen e-postalar aracılığıyla insanların birer tüketici olarak hedef alınmalarına yol açmıştır. E-postalar aracılığıyla her ürünün reklamı yapılmaya ve satılmaya çalışılmıştır. Kötü niyetli e-postaların (spam) varlığına karşı oluşan ve günümüzde de var olan direnç neticesinde birçok firma e-posta yoluyla reklam yapmayı kesmiştir³³. Teknolojik ilerlemeler neticesinde internet reklamcılığının türleri de çeşitlenmiş ve bugün vazgeçilmezimiz haline gelen internet sayesinde bu alan reklam verenlerin vazgeçilmez bir aracı hâline gelmiştir.

Bir reklam faaliyetinin yeterli başarıya ulaşmasında ana unsurlardan biri de tercih edilen iletişim ortamıdır. Bazı reklamlarda gazete dergi gibi yazılı medya üzerinden reklam yapmak avantajlıyken, başka bir reklamda televizyon, radyo veya internet kullanmak avantajlı olabilmektedir.

1.3.2. İnternet Reklamlarının Üstünlükleri ve Zayıflıkları

İnternet reklamlarının firmalara ve kullanıcılara sağladığı çeşitli üstünlükler vardır. Bu üstünlüklerin yanı sıra internet reklamcılığının bazı zayıflıkları da bulunmaktadır.

1.3.2.1. İnternet reklamlarının üstünlükleri

İnternet reklamları, geleneksel reklam türleri gibi çeşitli hedefler içermektedir fakat özellikleri dolayısıyla geleneksel reklam türlerinden çeşitli farklılıklar gösterir. Bu farklılıklar internet reklamlarına geleneksel reklamlara karşı bir üstünlük kazandırmaktadır.

³¹ Zenginleştirilmiş medya kavramı, ilerleyen bölümde ayrıntılı olarak açıklanmaktadır.

³² Çifterler, Ö. (2013). Elektronik Pazarlamada İnternet Reklamcılığı: Özel Alveriş Siteleri Üzerine Bir İnceleme, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, s.146.

³³ Toros, a.g.e., s.62

Aşağıdaki tabloda geleneksel reklam araçları ile internet reklamlarının karşılaştırılması özet olarak verilmiştir³⁴. Tablo 1’den de görüleceği üzere internet reklamlarının maliyeti diğer reklam kanallarına kıyasla daha düşüktür. Ayrıca internet reklamları özel bir hedef kitleye yönelik, ölçüm imkânının yüksek, etkileşimin fazla olduğu, istenildiğinde kolayca değiştirilebilen ve dağıtma, hazırlama kolaylığı olan bir reklam türüdür.

Tablo 1: İnternet Reklamcılığı ile Diğer Reklam Araçlarının Karşılaştırılması

	İnternet	TV	Radyo	Gazete/Dergi
Maliyet	Düşük	Yüksek	Düşük	Yüksek
Ulaşılan Kitle	Çoğunlukla hedef kitle	Rastgele kitle	Rastgele kitle	Kısmen hedef kitle
Ölçülebilirlik	Yüksek	Çok Düşük	Çok Düşük	Çok düşük
İletişim	Etkileşimli	Tek yönlü	Tek yönlü	Tek yönlü
İşlem Yapma	Ulaşılabilir	Yapılamaz	Yapılamaz	Yapılamaz
Dağıtım(Yayım)	Anında	Kısa sürede	Kısa sürede	Uzun sürede

Kaynak: Varlı, 2019, s. 17.

Birçok kaynakta internet reklamcılığının sağladığı üstünlükler farklı başlıklar hâlinde sınıflandırılmıştır. Başlıkları farklı olsa da aynı özellikleri kapsayan bu üstünlükleri şu temel başlıklar altında sıralanabilir:

Etkileşim: Geleneksel reklam anlayışı ile internet üzerinden yapılan reklamlar arasındaki en ayırıcı özellik, müşteri ve satıcılar arasında karşılıklı iletişimin olmasıdır. Reklamcılar, müşterilerine doğrudan yanıt verebilmekte, müşteriler ise reklamlara Mouse yardımıyla tıklayarak, sunulan ürünler hakkında detaylı bilgilere ulaşabilmekte, isterlerse yine tek bir tıklama ile ürünü satın alabilmekte ve aldıktan sonra ürün hakkında olumlu,

³⁴ Varlı, D. (2019), İnternet Reklamcılığında Kullanılan Bannerlarda Grafik Tasarımın Etkisi, İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, s.17.

olumsuz düşüncelerini satıcıya yazabilmektedirler. Müşterilerin internet aracılığıyla mal ve hizmetlere hızlıca ulaşma imkânının olması ve işlem yapabilmeleri önemli bir üstünlüktür. Doğru kurulan bu iletişim satıcı ve müşteri arasındaki sadakat bağına da güçlendirmektedir³⁵.

Erişim: İnternet aracılığıyla tek bir mecra üzerinden çok geniş bir kitleye ulaşma imkânı vardır. İnternet sahibi olan her müşteriye düşük maliyet ile anında ulaşılma imkânı bulunmaktadır. Küresel boyutta alıcı kitlesine sunulabilen başka bir reklam çeşidi bulunmamaktadır³⁶.

Hedef Kitleye Uygunluk: İnternet sayesinde reklamlar, diğer reklam kanallarına göre daha etkin bir biçimde özelleştirilmekte, kişiye yönelik olarak hazırlanabilmektedir. İnternet reklamları belli bir hedef kitlenin, konum, cinsiyet, yaş, ilgi alanı vb. özelliklerine yönelme olanakları sunar. Böylece firmaların sunduğu ürünler veya hizmetler ile ilgilenme ihtimali en fazla olan hedef kitleye ulaşılabilir. Günümüzde tüketiciler çevrimiçi uygulamalar, arama motorları, kurdukları programlarda verdikleri izinler sayesinde takip edilebilmekte, alışkanlıklarına, ilgi duydukları alanlara ve başkaca farklılıklarına göre bölümlendirilebilmektedir. Ve bu sayede de işletmeler doğrudan bu hedef kitleye ulaşma imkânı yakalamakta ve farklı farklı bireylere ilgi alanları ile uyumlu özel reklamlar sunulabilmektedir³⁷.

Zaman ve Yer Yönünden Bağımsızlık: İnternet reklamcılığı süre ve ortamdan bağımsız olarak günün her saati ve anı kullanıcıya ulaşabilmektedir. İnternet reklamları zaman kısıtlaması olmadan 365 gün 24 saat boyunca daha az bir gider ile yayınlanabilmektedir. Böylece kullanıcılara zamandan bağımsız, 24 saatin her bir diliminde reklamlar sunulabilmektedir. Coğrafi olarak da internet reklamlarında bir kısıtlama yoktur. İnternetin olduğu her yerden reklam verilebilmekte ve reklamlara ulaşılabilir³⁸.

Kolay Ölçümlenebilirlik: İnternet, ölçümlenebilir mecralardan biridir. Bir reklama kaç kez tıklandığı, kaç kişinin ürün ve hizmet aldığı anında belirlenebilir, reklamın etkilediği tutum ve satın alma değişiklikleri ölçümlenebilir. Bu ölçümler hem daha iyi bir reklam

³⁵ Ayaz, a.g.e., s.11-12

³⁶ Aydın, a.g.e., s.48-53

³⁷ Buluş, a.g.e., s.92-93

³⁸ Çifterler, a.g.e., s.149-151

kampanyası oluşturma çalışmalarında kullanılabilmekte hem de internet kullanıcılarının sunulan reklama ne kadar ilgi gösterdiğinden yola çıkarak daha iyi mal ve hizmetler sunulması noktasında çalışmalar yapılabilmektedir³⁹.

Hızlı Hazırlanma ve Dağıtım: Geleneksel reklam mecralarıyla kıyaslandığında internet ortamında reklamlarını hazırlamak ve yayınlamak oldukça kolay olmaktadır. İnternet reklamları özel reklam ara yüzleri ile hızlıca hazırlanabilmekte ve yayınlanabilmektedir⁴⁰.

Esneklik ve Gerçek Zamanlılık: İnternet, diğerk mecraların aksine elde edilen sonuçları anında alınmasına, faaliyetlerin gerçek zamanlı olarak düzeltilmesine ve ayarlanmasına izin vermektedir. İnternet reklamları, gerektiğinde biçim veya içerik olarak hızlı bir müdahale ile değıştirilebilmektedir. İnternet ortamında sunulan reklamda reklam veren tarafından bir değışikliğe gidildiğinde bu değışiklikler kolayca, belirli bir mekna bağlı kalmadan aracı programlar ile yapılabilmektedir. Yani geleneksel reklam mecralarının tersine reklama etki edebilme ve gerekli değışiklikleri yapabilme süresi çok kısadır⁴¹.

Düşük Maliyet: Geleneksel reklam araçları ile kıyaslandığında internet reklamcılığında bir kullanıcıya ulaşmanın gideri daha düşüktür. Günümüzde zaman ve mekndan bağımsız olarak internete ulaşma imkânının çok fazla olması, hedef kitleye doğrudan ulaşım, tek seferde çok sayıda yayın yapılabilmesi, süre kısıtının diğerk mecralara göre daha az olması gibi özellikleriyle internet reklamcılığı oldukça ekonomiktir. Küçük bir işletme bile düşük bir bütçe ile hedef kitlesine tüm dünyada ulaşabilme imkânına sahip olmaktadır. Ayrıca bazı internet reklamcılık uygulamalarında tıklama başına ödeme ve görüntüleme başına ödeme seçeneklerinin olması maliyet bağlamında daha verimli reklam kampanyaları oluşturulabilmesine olanak saėlamaktadır⁴².

Satışa Hızlı Dönüşüm: Hedef kitleye ulaşabilen, mesajını net veren, müşteri ihtiyaçlarını karşılayabilen internet reklamlarıyla, tüketiciler sunulan mal veya hizmetleri hemen satın alma imkânına sahip olabilmektedir. Müşterilere daha kısa sürede ulaştığı için

³⁹ Aydın, a.g.e., s.48-53; Temiz, M.(2013, Ocak 13). “İnternet Reklamlarının Avantaj ve Dezavantajları”, Dijital Pazarlama Blog: <http://digitalpazarlama.blogspot.com.tr/2013/01/internet-reklamlarinn-avantaj-ve.html> adresinden 25.04.2020 tarihinde ulaşılmıştır.

⁴⁰ Çifterler, a.g.e., s.149-151

⁴¹ Kırcova, İ. (2012). *İnternette Pazarlama*, 5.Baskı. Beta Basım A.ř.:İstanbul, s.211

⁴² Varlı, a.g.e., s.16

satışa hızlı dönüşür⁴³.

Bağlılık: İnternet, firmaların markaları ile müşteriler arasında bir bağ kurmaya yardımcı olmaktadır. Mala, hizmete ve markaya yönelik ilgisi olan tüketiciler, çevrimiçi forum, blog vb. ortamlarda markaya ilişkin tartışmalara, değerlendirmelere katılmakta, görüşleri ile ürün ve hizmetlerin yeniden tasarlanmasına katkıda bulunabilmektedirler⁴⁴.

Çevreye Katkı: İnternet reklamlarında basılı materyal kullanılmadığı ve reklamlar çevrimiçi ortamda tasarlandığı için çevreye bir zararları yoktur.

1.3.2.2.İnternet reklamlarının zayıflıkları

İnternet reklamcılığı içinde barındırdığı bu üstün özelliklere rağmen bazı zayıflıklara, sınırlamalara da sahiptir. Bu zayıflıklar aşağıdaki temel başlıklar halinde sıralanabilir:

İnternet Kullanmayan Müşterilere Ulaşamama: İnternet kullanımının yaygınlaşmış olmasına rağmen özellikle gelişmemiş, daha az gelişmiş ülkelerde internete erişemeyen çok fazla sayıda müşteri vardır. İnternet reklamları sadece internet kullanan müşterilere ulaşabilmekte, internete reklam veren firmalar toplumun hepsine ulaşamamaktadır. Özellikle gelişmemiş ülkelerde geleneksel mecralara nispeten internet reklamlarının etkisi sınırlı olmaktadır⁴⁵.

Dikkat Çekememe: Web sayfalarında çok fazla internet reklamına maruz kalan tüketicinin dikkatini çekmek oldukça güçleşmiştir. Kullanıcının sayfada bulunma nedeni yapmış olduğu eylem olduğu için bu reklamlar yeteri kadar dikkat çekememektedir. Kullanıcının yoğunlaşması yaptığı işlem üzerindedir ve bu reklamlar ilgisini çekmemektedir. Reklam tasarımların iyi yapılmış olması, dikkat çekiciliği arttıracak, bu sorunun çözümüne katkı sağlayacaktır⁴⁶.

Reklam Kirliliği ve Müşteri Tepkisi: Sağladığı avantajlar özellikle de maliyet avantajı dolayısıyla reklam verenler daha fazla internet ortamında reklam vermekte ve kullanıcılar

⁴³ Temiz, M.(2013, Ocak 13). “İnternet Reklamlarının Avantaj ve Dezavantajları”, Dijital Pazarlama Blog: <http://digitalpazarlama.blogspot.com.tr/2013/01/internet-reklamlarinn-avantaj-ve.html> adresinden 25.04.2020 tarihinde ulaşılmıştır.

⁴⁴ Buluş, a.g.e., s.92-93

⁴⁵ Buluş, a.g.e., s.94; Çifterler, a.g.e., s.151

⁴⁶ Ayaz, a.g.e., s.12

bir web sitesini gezerken sayfanın birçok bölümünde yer alan çok daha fazla reklama maruz kalmaktadırlar. Sayfanın her yanında karşısına çıkan bu reklamlar dolayısıyla kullanıcılar rahatsızlık duymaya, algılarını bu tip reklamlara kapatmaya başlayabilmektedirler. Daha kötüsü bu kirlilik, müşterilerin reklam veren firmalara tepki göstermelerine ve firmalara olan bakışlarını değiştirmelerine yol açabilmektedir. Reklam sıklıkları, yeri, tasarımı, içeriği çok iyi planlanmalı; sunum zayıflığı, yetersiz tasarımlar iyileştirilerek bu olumsuzluklar giderilmeye çalışılmalıdır⁴⁷.

Güven ve Güvenlik Sorunu: Günümüzde kullanıcılar açısından internetin en büyük sorunu güvenlik endişeleridir. Virüs, kötü yazılımlar ve hackerlar gibi kötü amaçlı uygulama ve kişiler tarafından kişisel bilgilerimizin ve verilerimizin çalınması olasılığı her ne kadar yüksek güvenlik önlemleri sağlansa da müşterilerin internetten alışverişe temkinli yaklaşmasına neden olmaktadır. Bu tür olasılıklardan korunmak için kullanıcılar görmüş oldukları reklam ilgilerini çekse de, reklamın kendilerini kandırmak ve bilgilerini çalmak için bir hile olabileceğini düşünerek reklamı tıklamamaktadır. Bu tür güven ve güvenlik sorunlarını aşabilmek için firmaların kullanıcılara güven verecek güncel teknolojik uygulamaları sunması ve kullanıcılarında kötü yazılımları engelleyecek anti virüs programları, zor tespit edilecek şifreler edinmeleri faydalı olacaktır⁴⁸.

Düşük İnternet Hızı: İnternet hızındaki düşüklük bu mecrada verilen reklamlarının etkisini azaltma noktasında önemli bir etkindir. Gelişen teknolojiyle beraber internet reklamlarında da farklılıklar olmuştur. Videolar, hareketli görseller, viral reklamlar yüksek internet hızının olduğu ortamlarda etkili bir biçimde sunulabilmektedir. İnternet hızının düşük olduğu yerlerde müşteriler bu reklamları göremeyebilecek veya geç yüklendiği için bu reklamlara ilgilerini kaybedebileceklerdir. Bu da reklamdan beklenen performansın alınamamasına yol açacaktır. Bu açıdan internet reklamları tasarlanıp, müşterilere sunulurken o bölgedeki internet hızları dikkate alınmalı ve bu tarz sorunların ortaya çıkması engellenmelidir⁴⁹.

⁴⁷ Aydın, a.g.e., s.53-55; Varlı, a.g.e., s.16

⁴⁸ Temiz, M.(2013, Ocak 13). “İnternet Reklamlarının Avantaj ve Dezavantajları”, Dijital Pazarlama Blog: <http://digitalpazarlama.blogspot.com.tr/2013/01/internet-reklamlarinn-avantaj-ve.html> adresinden 25.04.2020 tarihinde ulaşılmıştır

⁴⁹ Kircova, a.g.e., s.215

1.4. İnternet Reklamcılığının Türleri

İnternetin, reklamcılar için yeni bir mecra haline gelmesiyle reklamcılık sektörü interneti, mevcut teknolojiyle uyumlu ve verimli bir şekilde kullanmaya başlamıştır. İnternet reklamcılığının ilk örnekleri sadece basit yazı ve resimlerden oluşan bannerlar iken teknolojiye hızlı ilerlemeye bağlı olarak bugün onlarca türüyle karşımıza çıkmaktadır. Bu değişim, bizlere internet vasıtasıyla sunulan mal, hizmet ve ürünler devam ettiği sürece devam edecek ve çeşitlenecektir. Yani internet reklamcılığı dinamik bir alandır ve teknolojik ilerlemeler devam ettiği müddetçe de gelişmeye devam edecektir.

İnternet reklamcılığı türlerini sınıflandırmada kullanılan uluslararası genel kabul görmüş bir ayırım yoktur. Her kaynakta farklı bir sınıflama karşımıza çıkabilmektedir. Bu çalışmada Türkiye’de reklamcılık sektöründeki en önemli organizasyon olan Reklamcılar Derneği’nin, diğer önemli kurumlarla birlikte bağımsız danışmanlık şirketi Deloitte’a hazırlattığı “Türkiye’de Tahmini Medya ve Reklam Yatırımları” konulu rapordaki sınıflama temel alınacaktır. Raporda medya ve reklam türleri, Televizyon, Dijital, Açık Hava, Basın, Radyo ve Sinema şeklinde bir ayrıma tabi tutulmuştur. Çalışmamızın konusunu oluşturan internet reklamcılığı dijital reklamlar kategorisini oluşturmaktadır. Dijital reklamlar ise dört alt başlığı kapsamaktadır: Display (gösterim), Arama Motoru, İlan ve Diğer Reklam Türleridir. Bu sınıflandırma çerçevesinde internet reklamcılığının türleri kısaca açıklanacaktır.

1.4.1. Display (Görüntülü) Reklamlar

Teknolojik alanda yaşanan gelişmeler reklamcılık sektöründe de önemli değişikliklere yol açmıştır. Bu değişikliklerden birisi de “Display (Görüntülü) Reklam” olarak ifade edilen görüntülü reklamlardır. Display reklamlar, web’in olduğu her alanda haber sitelerinden, oyun sitelerine, satış sitelerinden, birbirinden farklı sosyal ağlar vb. birçok alanda kullanılabilen reklamlardır⁵⁰.

Display kategorisi; gösterim ya da tıklama temelli bannerları, anlık bildirimleri, pop-up ve pop-under reklamları, geçiş reklamlarını, doğal reklamları, sayfa giydirme

⁵⁰ Display (Görüntülü) Reklam Nedir? Niye Önemlidir? <https://www.brandingturkiye.com/display-goruntulu-reklam-nedir-niye-onemlidir/> adresinden 02.05.2020 tarihinde ulaşılmıştır.

reklamlarını ve video reklamları gibi reklam türlerini kapsamaktadır.

1.4.1.1. Banner reklamları

Bannerlar internet reklamlarının en eski, en temel ve en bilinen türleridir. “Klasik Display Reklamlar” olarak da adlandırılabilen banner kavramı yerine; afiş reklamlar, pankart reklamlar, reklam bandı veya grafiksel manşet isimlerinin de kullanıldığı görülmektedir.

Bannerlar görsel olarak hazırlanan, farklı boyutlarda ve yapılarda olabilen web sayfalarının görünür yerlerine yerleştirilen ve reklam verenin belirlediği adrese link verilen internet reklamlarıdır. En temel ve internet reklamcılığının en eski türü olan banner reklamlar, zaman içerisinde klasik sadece yazı/resim türü olmaktan çıkmış oldukça büyük gelişmeler göstermiş ve kendi alt türlerini oluşturmuş bir reklam türüdür⁵¹. Banner ve alt türleri internet reklamcılığında en yaygın kullanılan uygulaması durumundadırlar.

Bannerlar, sayfa içerisinde ya da içeriğin sunulduğu ortamda dikkat çekecek belirli yerlere konulmakta ve bunlara tıklandığı zaman sunulan ürünlerle, hizmetlerle bağlantılı olarak ilgili siteye link veren uygulamalardır. Sabit bannerlar, hareketli görseller (GIF) veya sabit görseller (JPG/PNG vb.) şeklindeyken zaman içinde farklılaşmış animasyon (HTML5, JavaScript, video, Flash) ve diğer zengin medya uygulamaları ile de kullanılmaya başlanmıştır⁵².

Banner reklamların etkinliğini arttırmak için birtakım destekleyici çalışmalar yapılmıştır. Statik banner reklamlar yerine içinde efektler, animasyonlar, etkileşimli uygulamalar olan yeni teknolojik uygulamaları ve yazılımları reklamlara dahil eden adına “Rich Media-Zenginleştirilmiş Medya” denilen kurgular da kullanılmaya başlanmıştır. Rich media, izleyenleri içerikle etkileşimde bulunmaya teşvik eden video, ses gibi gelişmiş özellikler veya başka öğeler içeren reklamlar için kullanılan bir dijital reklamcılık terimidir. Rich media reklam öğeleri, standart banner reklamlara nazaran katılımı teşvik eden bir kullanıcı deneyimiyle daha yüksek etkileşim oranı, daha fazla dönüşüm, tıklama ve

⁵¹ Buluş, a.g.e., s. 97-100

⁵² Varlı, a.g.e., s. 18-19

görselleştirme oranları ve geleneksel reklamlara göre daha iyi metrikler ortaya koymaktadır⁵³. Bu sebeple rich media öğeleri, internet reklamcılığının her türünde kullanılan ve günümüzde en fazla tercih edilen reklam öğesi durumuna gelmişlerdir.

Başlangıçta kullanılacak alana göre özgün boyutlarda hazırlanan bannerlar, masaüstü ve mobil teknolojilerinin iç içe geçtiği, web sayfalarının masaüstü ve mobil cihazlara uyumlu tasarlandığı, mobil uygulamaların da bu çerçevede paralel gelişim gösterdiği ortamda reklam verenlere aracılık yapan Google gibi büyük firmaların sürece dâhil olmasıyla birlikte belirli ölçü standartlarına oturtulmuştur⁵⁴.

Çok yönlü olan ve hem reklam verenler hem de yayıncılar için yüksek katılım sağlayan bannerların en yaygın türleri; Dikey/Gökdelen Bannerlar (Skyscraper), Kare ve Dikdörtgen Bannerlar (Rectangle) ve Büyük Afiş (Leaderboard) bannerlardır⁵⁵.

Dikey/Gökdelen Bannerlar: Bu uzun ve dar banner türü, hem masaüstü hem de mobil web için kullanılabilir ve genellikle yüksek görüntülenme için içeriğin yanına yerleştirilmektedir.

Kare ve Dikdörtgen Bannerlar: Çok yönlü bir masaüstü ve mobil web uyumlu standart görüntülenme birimi olan dikdörtgen banner reklamlar, bir web sayfasının neredeyse her yerinde görünebilmektedir.

Büyük Afiş Bannerlar: En iyi performans gösteren standart web banner biçimi olan bu reklamlar, maksimum görünürlük için sayfanın en üstüne yerleştirilmektedir.

1.4.1.2. Anlık bildirimler (Push notifications)

Anlık bildirimler, yüksek görünürlük, etkileşim ve tıklama oranları sunmak için doğrudan kullanıcının cihazında veya tarayıcısında yayınlanan uyarı benzeri reklamlardır. Kullanılan web tarayıcısına göre sayfanın belli bir köşesinde (genelde sol/sağ üst köşede) çıkan ve birkaç saniye sabit kalan uyarı/bildirim balonları şeklindedir. Bu bildirimler dikkat

⁵³ Google, Rich media nedir? <https://support.google.com/richmedia/answer/2417545?hl=tr> adresinden 02.05.2020 tarihinde ulaşılmıştır.

⁵⁴ Aydın, a.g.e., s. 56

⁵⁵ High Performing Ad Formats, <https://adcash.com/ad-formats/> adresinden 02.05.2020 tarihinde ulaşılmıştır.

çekicidir ve müdahaleci olmadan kullanıcının dikkatini çeker. Bu reklam biçimi, yayıncının sitesinde herhangi bir yer kaplamaz ve yayıncılar için benzersiz bir para kazanma fırsatı sunar⁵⁶.

1.4.1.3. Pop-up ve Pop-under reklamlar

Pop-up ve Pop-under reklamlar, zorla araya giren, birden açılan bir reklam türüdür. Pop-up reklamlar siteye giriş yapıldığında zorla açılan reklam türüdür. Ve bu pencerelerin kullanıcı tarafından kapatılması gerekmektedir. Pop-under reklamlar ise site açıldığında altta kalan, ana site kapansa bile ayrı bir pencerede açık kalan reklam türüdür⁵⁷. Günümüzde birçok web tarayıcısı, bu tarz rahatsız edici “pup-up” pencerelerin açılmasını direk engellemektedir.

Pop-up reklamlar ve istenmeden beliriveren yeni pencereler kullanıcılar için sinir bozucu olarak algılanmaya başlayınca, daha kibar biçimde, aktif ekranın üstünde değil altında bir yerde fazla fark edilmeden açılan pop-under reklamlar uygulanmaya başlanmıştır⁵⁸. Diğer etkin tarama pencerelerinin arkasında görünen bu reklamlar hedef kitleler için daha az müdahaleci olmakta ve daha az tepki çekmektedirler. Yine de kullanıcıların bu pop-under reklamları elleri ile kapatmaları gerekmektedir.

1.4.1.4. Geçiş reklamlar (Interstitial ads)

Sayfanın içeriği üzerinde kayan veya mobil uygulamalarda başlatma, yükleme ve video öncesinde gösterilen reklam gibi doğal geçiş noktaları sırasında tam ekran reklam olarak görünen bir reklam ögesidir. Web sayfalarında sunulan geçiş reklamı öğeleri, içerikle birlikte hareket edebilir veya kullanıcı sayfada kaydırma yaptığında bir konumda kilitli kalabilirler⁵⁹.

Arada açılan reklamlar olarak da isimlendirilen geçiş reklamları, reklam verenler için yüksek dönüşüm oranları ve yayıncılar için büyük gelir potansiyeli sunar. Geçiş reklamları, belirli bir web sitesi veya sayfa yüklenirken görünür ve etkileyici bir reklam deneyimiyle

⁵⁶ High Performing Ad Formats, <https://adcash.com/ad-formats/> adresinden 02.05.2020 tarihinde ulaşılmıştır.

⁵⁷ Buluş, a.g.e., s.101.

⁵⁸ Toros, a.g.e., s. 69.

⁵⁹ Google, Rich media nedir, <https://support.google.com/richmedia/answer/2417545?hl=tr> adresinden 02.05.2020 tarihinde ulaşılmıştır.

kitleye ulaşmak için web sayfaları arasındaki bu değerli küçük anları kullanır. Reklam verenler için geçiş reklamları, minimum yatırım için maksimum gösterim sağlayan son derece çok yönlü ve uygun maliyetli bir reklam biçimidir⁶⁰.

1.4.1.5. Sayfa giydirme reklamları (Page skin)

Genelde tam arka fon şeklinde, sayfanın içeriğinden bağımsız tüm görsel alt yapısında sabit bir resim ile reklam gösterimi sağlayan, site sayfa arka planına eklenen reklam çeşididir. Sayfanın tüm içeriği bu reklamın üstüne konumlandırıldığı için, sitenin içeriği dışında kalan bölümler reklam olarak gözükmektedir. Sayfanın sağında, solunda, altında veya üstünde kalan boşluklar reklam ile kaplanmış bölümler olarak görülmektedir. Markayı kısa sürede tanıtmaya, marka bilinirliğini artırma ve marka değerini yükseltme amacıyla bu tarz reklamlara başvurulmaktadır⁶¹.

1.4.1.6. Doğal reklamlar (Native ads)

Doğal reklamlar, kullanıcılar bir siteye girdiğinde onların okuma veya izleme akışlarını engellemeden markaların reklamının yapıldığı reklam türüdür⁶². Normal bakıldığı zaman bir reklam gibi algılanmayan ve tüketicilerin faaliyetlerini engellemeyen bu reklamlar ile işletmeler hedef kitlelerine onlara rahatsızlık vermeden ulaşabilmektedirler. Yani doğal reklamlar, bulundukları platformun formatında içeriğin doğallığı bozulmadan verilen reklamlardır.

Sponsorlu içerik olarak da bilinen doğal reklamlar, reklam verenlerin ürünleri ve içeriği tanıtmaya için etkili bir yoldur. Bu reklam biçimi, yüksek etkileşim ve dönüşüm oranları oluşturmak için çevredeki içerikle sorunsuz bir şekilde birleşmektedir. Doğal reklamlar müdahaleci değildir ve yayıncılara, kullanıcının yerinde deneyimini bozmadan reklam gelirlerini artırmak için kolay bir yol sağlamaktadırlar⁶³.

⁶⁰ High Performing Ad Formats, <https://adcash.com/ad-formats/> adresinden 02.05.2020 tarihinde ulaşılmıştır.

⁶¹ Çifterler, a.g.e. s. 163

⁶² Deloitte, 2020, s.17

⁶³ High Performing Ad Formats, <https://adcash.com/ad-formats/> adresinden 02.05.2020 tarihinde ulaşılmıştır.

1.4.1.7. Video reklamlar

Video reklamlar, web sitelerinde ya da bir video içeriği sağlayan her türlü ortamda (web siteleri, mobile/tv/konsol uygulamaları vb.) yer alan video türündeki içeriklerin başında ya da belli aralıklarla video gösterim sırasında gösterilen video türündeki reklamlardır. Doğrudan video içeriği sunmaya yönelik ortaya çıkmış platformlar olan Youtube, Dailymotion, İzlesene vb. video paylaşım sitelerinde olduğu gibi asıl görevi bir konu hakkında yazılı içerik ve beraberinde görsel sunmayı amaçlayan haber sitelerinde dahi bu tip reklamlara sıklıkla karşılaşılmaktadır. İnternet bağlantı hızlarının düşük olduğu ilk dönemlerde reklam verenlerce bu tür reklamlara ilgi gösterilmese de bağlantı hızlarının artması, kullanılan cihazların çeşitlenmesi ile bu reklam türü sıklıkla tercih edilir hâle gelmiştir.

Web teknolojilerinin gelişmesi ve kullanıcıların da buna hızlı ayak uydurması, içeriğin tüketiminin hızlanması ve kolaylaştırılması yönündeki çalışmalar sonucu internetteki içerik sağlayıcılar günümüzde içerikte görselliğe özellikle yoğunlaşmışlardır. Kullanıcılar artık bir konu ya da bir haber hakkında uzun metinler okumak yerine konu ile ilgili video izlemeyi tercih etmektedir. İçeriğin hızla tüketildiği bu ortamda video reklamlar önemini hızla arttırmaktadır⁶⁴.

Genellikle süreleri kısa tutulan 5 ila 30 saniye aralığında olan bu reklam türünü, diğer reklam türlerinden ayıran temel fark; reklamlara, potansiyel müşteriler videoyu izledikçe para ödenmesidir. Günümüzde kullanıcılar bu reklamları hemen atlamak istemektedirler. O yüzden bu reklamlar hazırlanırken ilk anlarda marka algısının oluşturulması ve müşterilerin harekete geçirilmesi önemlidir⁶⁵.

1.4.2. Arama Motoru Reklamcılığı (Search Ads)

Arama Motoru Reklamcılığı, İngilizce ‘Search Engine Marketing’ yani SEM olarak ifade edilmektedir. Arama motoru reklamları, belirlediğiniz anahtar kelimeler doğrultusunda, yapılan aramalar sonucu, reklamınızın organik sonuçların üzerinde; ilk

⁶⁴ Aydın, a.g.e., s. 59

⁶⁵ Varlı, a.g.e., s.24

sayfada çıkmasını sağlar. Bu sistem, tıklama bazlı ödeme alınması şeklinde çalışır. Kullanıcı reklama tıklamadığı takdirde herhangi bir ücret de ödememektedir.

Bir ürünü, hizmeti, konuyu araştırmak için arama motorlarını kullandığımız zaman reklam verenlerin kullanabileceği, tercihlerimizi ortaya koyan bazı anahtar kelimeler tanımlamış oluruz. Reklamverenler bu kelimeleri kullanarak, arama yapanlara yönelik etkin bir hedefleme yapar ve konuyla ilgili kendi mal ve hizmetlerinin görülmesini sağlarlar. Çevrimiçi reklam verenler, bu seçili anahtar kelimelere teklif verme imkânına sahip olduklarından, potansiyel müşterilerine kolayca ulaşabilirler⁶⁶.

Arama motoru reklamlarında reklam veren, arama terimlerini reklam yaparken kendisi belirleyebilmekte ve arama motorunda arama yaparken istemediği kelimeleri filtreleyebilir. Filtreleme sayesinde kullanıcı sadece reklam verenin belirlediği kelimeleri yazdığı zaman reklamı görebilmektedir. Ayrıca işletmeler kendilerine uygun günlük, aylık bir bütçe belirler ve tıklama başına maksimum maliyetlerini de idare etme imkânına sahip olur. Bu reklamların en önemli avantajı ise ülkelere, bölgelere, şehirlere, görüntülenmek istediği zaman dilimine göre sınırlandırılmaya imkân vermesi ve bu sayede doğru hedef kitleye ulaşmasının sağlanmasıdır⁶⁷.

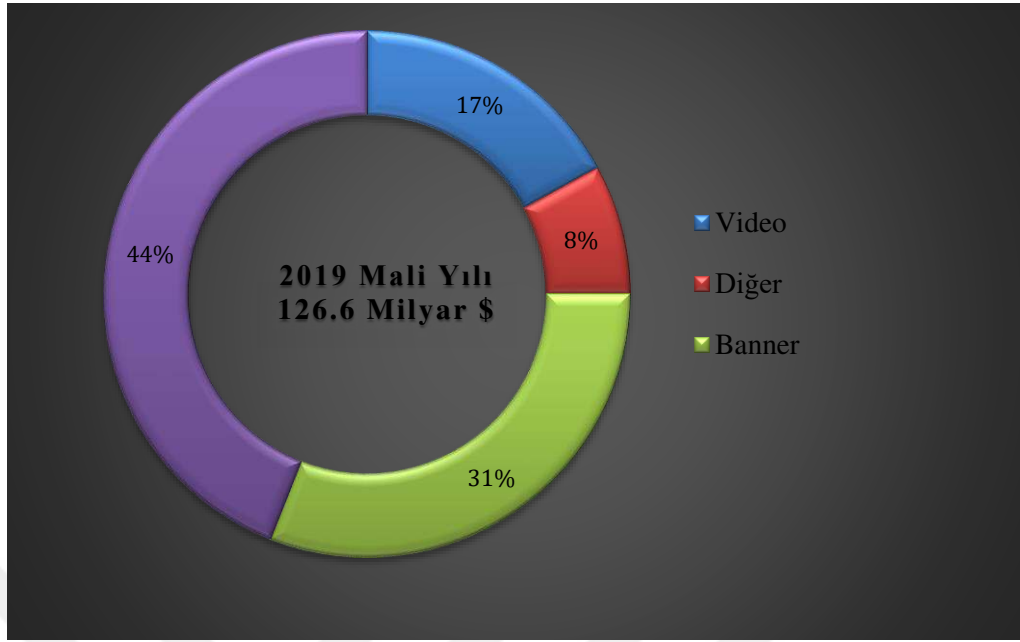
Arama motoru reklamcılığı güçlü bir pazarlama aracıdır. Yukarıda ifade ettiğimiz avantajlarından dolayı da son dönemlerde reklam modelleri arasında en sık kullanılan reklam verme modeli halini almıştır. IAB tarafından her yıl internet reklamları gelirleri raporu yayınlanmaktadır. Mayıs 2020’de yayınlanan 2019 yılı internet reklamcılığı gelir raporundaki verilerde, uzun yıllardan beri olduğu gibi arama motoru reklamlarından elde edilen gelirlerin reklam formatı türleri içinde yine ilk sırada yer aldığını göstermiştir. IAB raporuna göre 2019 yılında 124,6 trilyon dolar gelir elde edilmiştir. Bu gelirlerin %44’ü Arama motoru reklamlarından elde edilirken, Banner reklamlarından elde edilen gelirlerin oranı % 31 olmuştur. Video gelirlerinin payı %17 iken diğer gelirlerin payı %8 olmuştur⁶⁸.

⁶⁶ Arama Motoru Reklamları Nedir?, <https://www.optimisthub.com/arama-motoru-reklamlari-nedir.html> adresinden 03.05.2020 tarihinde ulaşılmıştır.

⁶⁷ Varlı, a.g.e., s. 26.

⁶⁸ IAB, FY 2019 Internet Ad Revenue Report (May 2020), <https://www.iab.com/insights/internet-advertising-revenue-fy2019-q12020/> adresinden 03.05.2020 tarihinde ulaşılmıştır.

Şekil 5: Reklam Türlerine Göre İnternet Reklamcılığı Gelir Payları, 2019



Kaynak: IAB Internet Ad Revenue Report, 2019 FY, s. 13.

Google, olmadığı kadar çok web içeriğini aranabilir formatta bulundurmak suretiyle, dünyanın en büyük arama motoru haline gelmiştir. Masaüstü, mobil ve tablet olmak üzere arama motoru pazar paylarına bakıldığında zaman zaman Google'ın ezici bir üstünlüğü bulunmaktadır. Google'ın Nisan 2020 itibarıyla masaüstü cihazlarda kullanılma oranı % 71,75, mobil cihazlarda %92,94 ve tabletlerde % 88,15'dir. Google'ı küçük oranlarda Bing, Baidu ve Yahoo arama motorları takip etmektedir⁶⁹.

2000 yılında Google, müşterilerine anahtar kelimeleri, kelime gruplarını ya da kategorilerini satın almalarına yarayan reklamcılık uygulaması AdWords'ü hizmete sokmuştur. AdWords ile tıklanma oranına göre sıralama merdiveninde üst basamaklara çıkmayı sağlayan sistemi kullanıma sokmuştur. 2003'de arama motoru reklamcılığının önemini kavrayan Google, AdSense isimli hedeflenmiş reklam programını uygulamaya koymuştur. AdWords sayfa izlenme sayısını paraya çevirmeye yararken, AdSense ise metin tabanlı reklam bağlantısı kurarak herhangi bir web sayfasında herhangi bir yerde reklamın görünmesini sağlamıştır. Hâlâ kullanılmakta olan bu yöntem sayesinde, internet kullanıcısının tüm hareketleri, hangi web sayfalarını ziyaret ettiği, hangi reklamlara ya da anahtar kelimede tıkladığı ve hangi ürün hizmetleri incelediği takip edilmekte ve bunlarla ilişkilendirilen reklamlar kullanıcının ziyaret ettiği (ilgili ilgisiz) web sayfalarında

⁶⁹ Search Engine Market Share, <https://netmarketshare.com/search-engine-market-share.aspx> adresinden 03.05.2020 tarihinde ulaşılmıştır.

görsüntülenmektedir⁷⁰. Google AdWords ise 24 Temmuz 2018 tarihinde adını Google Ads olarak değiştirerek arama motoru reklamcılığı alanında faaliyetlerini sürdürmektedir⁷¹.

1.4.3. İlan Reklamları

İnternet reklamcılığın bir türü de ilan reklamlarıdır. Günümüzde ilanlar aracılığıyla tanıtım yapma sadece gazetelerdeki, dergilerdeki reklamlar veyahut el ilanları ile değildir. Günümüzde birçok işletme internet ortamında web sitesi oluşturmuştur. Bunun yanı sıra insanların aradıklarını kolayca bulabilmeleri için birçok farklı türde ürün ve hizmet ilanın toplu olarak yer aldığı Sahibinden.com, Letgo, GittiGidiyor gibi web siteleri ve uygulamaları kolaylıkları nedeniyle kullanıcılar tarafından tercih edilir hâle gelmiştir. Dolayısıyla internet ortamındaki bu tip sitelere reklam vermekte önemli hale gelmiştir.

Özellikle ilan sayfaları ağırlıklı olarak ilan sitelerinde reklam verenler mal ve hizmetlerini öne çıkarabilmek için çeşitli harcamalar yapmaktadırlar. Reklamlarını üst sıralara çıkarma, kalın yazılar ile gözükmelerini sağlama, Premium/VİP üyelik harcamaları bu kapsamda değerlendirilmektedir⁷².

1.4.4. Diğer Reklam Türleri

İnternet reklamcılığı sektörü, yaşanan teknolojik gelişmelere bağlı olarak çeşitliliğini sürekli arttıran bir alandır. Banner, arama motoru ve video reklamları şu an internet reklamcılığından en büyük payı alsalar da yeni reklam türlerinin ağırlığı da artış göstermektedir.

1.4.4.1. E-posta yoluyla reklam

E-posta yoluyla yapılan internet reklamcılığında işletmeler, iletişim içine girdikleri hedef kitlelere birebir olarak hazırlanmış tanıtım içerikli pazarlama iletişimi ve reklam mesajlarını önceden alınmış bir izne bağlı olarak göndererek ya da izin alınmaksızın toplu izinsiz gönderimler şeklinde (SPAM) hedef kitleyi belli bir davranışa yönlendirmek ve

⁷⁰ Toros, a.g.e., s.70-72

⁷¹ Google Ads, <https://support.google.com/google-ads/answer/9028765?hl=tr> adresinden 03.05.2020 tarihinde ulaşılmıştır.

⁷² Deloitte, 2020, s.16

iletişimi canlı tutmak amacını taşımaktadırlar⁷³.

E-posta reklamlarının en büyük avantajı fiyat ve kolaylıktır. Mail gönderme reklam verenler tarafından ürün ve hizmetlerini birçok pazarlama türüne kıyasla tanıtması daha ucuz olduğu için tercih edilir. Müşterilere bu postalar yollanarak onların bu mal ve hizmetleri satın almaları için yönlendirilmeleri ve harekete geçirilmeleri hedeflenmektedir⁷⁴. Reklam/tanıtım e-postalarının gönderilmesinin sıklığı, SPAM (izin alınmadan gönderilen toplu reklam mesajları) ile mücadele kapsamında giderek zorlaştığı ve isteğe bağlı tanıtım gönderimi için her geçen gün daha sert kurallar konulduğu için azalmıştır.

1.4.4.2. Sosyal medya aracılığı ile yapılan reklamlar

Facebook, Twitter, Instagram gibi sosyal ağlar, ulaştıkları kullanıcı sayılarıyla sosyal medyayı çok önemli bir reklam platformu hâline getirmişlerdir. Reklam alanı sadece bunlarla sınırlı kalmamış Youtuber, Blogger, İnfluencer (İnternet Ünlüsü) denilen ve sosyal ağlarda tanınırlığı ve takipçi sayısı fazla kişiler aracılığıyla reklam faaliyetleri yürütülmeye başlanmıştır.

Facebook, Twitter, Instagram gibi sosyal medya ağları, çevrimiçi ortamda bağlanmayı sağlayan uygun araçları kullanarak kendilerine ait resimleri, videoları, fikirleri vb. bilgileri paylaştıkları ortamlardır. Bu çerçevede sosyal medya reklamcılığı ise, masaüstü, dizüstü, akıllı telefon, tablet gibi tüm cihazlardan giriş yapılabilen bu sosyal ortamlarda yayınlanan reklam içeriklerini kapsamaktadır⁷⁵.

We Are Social and Hootsuite, Digital 2020 raporunda popüler sosyal medya ağları ve bunların tahmini kullanıcı sayıları açıklanmıştır. En fazla kullanıcıya sahip sosyal ağ 2,449 milyar kişi ile Facebook'tur. Facebook'u, 2 milyar kullanıcı ile Youtube, 1 milyar kullanıcı ile Instagram takip etmektedir. Bunları TikTok, QQ, QZone, Sina Weibo, Reddit, Snapchat, Twitter ve Pinterest izlemektedir⁷⁶. Belli başlı sosyal ağlarda verilen reklamları kısaca şu şekilde açıklayabiliriz:

⁷³ Çifterler, a.g.e., s.157

⁷⁴ Varlı, a.g.e., s. 22

⁷⁵ Buluş, a.g.e., s. 106

⁷⁶ We Are Social and Hootsuite, Digital 2020, <https://wearesocial.com/digital-2020> adresinden, 95. Slayt, 04.05.2020 tarihinde ulaşılmıştır.

Facebook Reklamları: Bugün milyarlar ile ifade edilen kullanıcı sayılarına ulaşan Facebook, kurulduktan kısa bir süre sonra reklam verenlerin ilgi odağı olmuştur. İlk kez 2006 yılında J.P. Morgan Chase Bankası'nın kredi kartlarının reklamını alan Facebook çeşitli biçimlerde kullanıcılarına reklamlar sunmaktadır. İnternet trafiğinde önemli bir yer tutan Facebook hâlâ en güçlü sosyal ağ mecralarından biri olarak reklamcılık için önemini korumaktadır⁷⁷.

Twitter Reklamları: Milyonlarca aktif kullanıcısı olan bir başka sosyal ağ olan Tweeter'da reklam verenler için önemli bir alandır. Twitter reklamları temel olarak üç şekilde sunulmaktadır. Birinci olarak, Twitter promosyonlu hesap reklamlarıdır. Markalar bu hesaplar aracılığıyla ürün ve hizmetlerini tanıtmaktadır. İkincisi, Twitter tanıtma tweet reklamlarıdır. Bu reklam türü kullanıcıların timeline denilen, zaman akışlarının arasına girmektedir. Bu tweetlerde “sponsorlu” ifadesi yazmaktadır. Üçüncü tip reklamlar ise trend-topic denilen ve her ülkedeki en popüler konuların arasına girmek için verilen reklamlardır. Markalar, ürün ve hizmetlerini bu listelerde üst sıralarda tutarak müşterilerin dikkatini çekmeye çalışmaktadırlar⁷⁸.

Youtube ve Youtuber Reklamları: Youtube, ‘Kendinizi Yayınlayın - Broadcast Yourself’ sloganıyla sosyal medyanın kitle katılımını sağlama özelliğini yansıtmakta ve kullanıcılara engellemeden reklam yapmaya olanak sağlamaktadır. Youtube reklamları, video reklamları kapsamında açıklanmıştı. Fakat Youtube beraberinde bugün yeni bir reklam türünü ortaya çıkartmıştır. Youtuber Reklamcılığı. Youtube üzerinden video içerikler hazırlayan ve paylaşan kişilere Youtuber denir. Youtuber’ların bugün milyonlarca takipçisi bulunmaktadır. Markalarda bu durumdan faydalanmak adına dolaylı ve dolaysız bir biçimde Youtberlar’dan faydalanmaktadır. Geniş kitlelere ulaşan Youtuberlar için bu durum artık yaptıkları işi hobi olmaktan çıkarmış ve ciddi bir meslek haline dönüştürmüştür. Bugün İŞ-KUR tarafından da bir meslek olarak tanımlanan ve meslek edindirme kursları kapsamına alınan Youtuber’lık özellikle gençlerin ilgi odağı olsa da her yaştan herkesin yapabileceği bir iş olması sebebiyle oldukça cazip hale gelmiştir⁷⁹. Reklam verenler de Youtuber’ların popülerliklerinden yararlanmakta ve onlar aracılığıyla mal ve hizmetlerini tanıtmaktadırlar.

⁷⁷ Toros, a.g.e., s.74

⁷⁸ Aydın, a.g.e., s.62

⁷⁹ YouTuber Nasıl Olunur? (22 Kasım 2019), <https://www.iienstitu.com/blog/youtuber-nasil-olunur> adresinden 03.05.2020 tarihinde ulaşılmıştır.

Instagram Reklamları: Sosyal medyanın büyük ağlarında olan Instagram'ın kullanıcı sayısı her geçen gün artmaktadır ve bugün Instagram küçümsenmeyecek bir pazar payına sahip durumdadır. Instagram reklamcılığında hedef kitle yaş, cinsiyet ve demografik özelliklere göre detaylandırılabilen, bu sayede hedef kitleye ulaşım, işletmeye dönüşüm oranları artırılabilir⁸⁰. Instagram reklamcılığının temelde dört biçimi vardır. Instagram'da markalar/işletmeler/bireyler; fotoğraf reklamları (Image Ads), video reklamları (Video Ads), dönen reklamlar (Carousel Ads) ve Stories Reklamlar formatlarında reklamlar verebilmekte ve müşterilere ulaşma imkânına sahip olabilmektedirler⁸¹.

Influencer Reklamları: Influencer pazarlama faaliyetleri son dönemde öne çıkan reklam türlerindendir. Sosyal medya platformlarında aktif bir şekilde yer alan, tanınmış kişi ya da hesaplarla içerik ortaklığı veya reklam anlaşmaları yaparak, bu hesapların kitlelerine yönelik reklam ve tanıtım çalışmalarına dayanan bir yapıdır. Reklam veren firma, ajanslara üzerinden tanıtım ve reklam hizmeti almakta, ajans da bu reklamın Influencer'a ürün tanıtımı ya da içerik içerisine "ürün yerleştirme" şeklinde yapmaktadır. Ajans ile Influencer arasında doğrudan kayıt dışı nakit, ürün karşılığı ya da farklı sponsorluk (tatil, yurtdışı gezisi gibi) anlaşmaları üzerinden bir gelir/ödeme aktarımı olmaktadır.⁸² Özellikle Instagram ve Youtube üzerinden Influencer'lar üzerinden ürün tanıtım faaliyetleri artarak devam etmektedir⁸³.

1.4.4.3. Oyun içi reklamlar (Advergaming)

Advergame veya Gamevertising reklamlar, reklamcılarının son yıllarda kullandıkları bir internet reklamcılığı türüdür. Oyun sektöründe yer alan Zynga, EA, Playdom, Wooga gibi büyük oyun firmalarının çok büyük gelirler açıklamalarının yanı sıra kullanıcı sayılarının çok büyük rakamlara ulaşması reklam verenlerinde bu alana ilgi göstermelerine yol açmıştır. Newzoo'nun 2018 Dünya'da Oyun Sektörü raporuna göre küresel oyun

⁸⁰ Instagram Reklamcılığı Nedir? (14 Kasım 2019), <https://www.iienstitu.com/blog/instagram-reklamciligi-nedir> adresinden 03.05.2020 tarihinde ulaşılmıştır.

⁸¹ Varlı, a.g.e., s.21

⁸² Influencer Pazarlama ve Marka Yönetimi (25 Ekim 2018), <https://www.iienstitu.com/blog/influencer-pazarlama-ve-marka-yonetimi> adresinden 03.05.2020 tarihinde ulaşılmıştır.

⁸³ Influencer Marketing nedir ve avantajları nelerdir? (2 Mayıs 2018), <https://www.ideasoft.com.tr/influencer-marketing-nedir-ve-avantajlari-nelerdir/> adresinden 03.05.2020 tarihinde ulaşılmıştır.

sektöründeki platform bazlı gelir dağılımı şu şekilde olmuştur;⁸⁴

- “1. Mobil Oyunlar (Smartphone) toplam ciro: 56.4 Milyar Dolar – %41
2. Konsol Oyunları toplam ciro: 34.6 Milyar Dolar – %25
3. İndirilebilir ve Kutu Oyunlar toplam ciro: 28.6 Milyar Dolar – % 21
4. Tablet Oyunları toplam ciro: 13.9 Milyar Dolar – %10
5. Web Tabanlı Oyunlar toplam ciro: 4.3 Milyar Dolar – %4”

Akıllı mobil telefonların çok yaygınlaşması, yapımcıların büyük ölçüde mobil oyunlara odaklanmasına yol açmıştır. Oyun sektörünün küresel alanda bu kadar gelişmesi beraberinde e-spor adı verilen bir kitlenin de oluşmasına katkı yapmıştır. E-sporda sponsorluk, medya hakları, reklam, ürün ve bilet satışlarıyla oyun yayıncısı ücretlerinden oluşan gelirlerin geçen yıl dünya genelinde 1,1 milyar dolara, e-spor kitlesinin de 443 milyon kişiye ulaştığı tahmin edilmektedir⁸⁵. Büyük gelir ve kullanıcıya ulaşan hem oyun hem de oyun temelli e-spor alanlarına reklam verenlerin ilgisi giderek artmaktadır.

Müşterilere ulaştırılmak istenen mesajları oyunların belirli bölümlerine yerleştirerek göndermek için interaktif oyun teknolojilerinin kullanımı şeklinde yapılan reklam türüne bilgisayar oyunları üzerinden reklam adı verilmektedir. Advergame’in oluşturulma sürecinde bir markanın popüler bir oyunun müziğine eklenmesi, oyun içindeki billboard, poster, içecek kutuları vb. yerlere tüketim mallarının logolarının koydurulması gibi uygulamalar üzerinden yapılmaktadır⁸⁶.

Markaların vermek istedikleri mesajları eğlenceli bir şekilde son kullanıcı ile buluşturması oldukça tercih edilen ve işleyen bir sistemdir. Advergame çalışmaları ile oyun içerisinde markaya ilişkin mesajın hem görsel hem de işitsel bir formda aktarılması markanın hatırlanma oranları üzerinde olumlu etki yapmakta; oyunlarda yapılan ürün

⁸⁴ 2018 Global Oyun Sektörü Raporu, Newzoo, <https://www.hubogi.com/2018-global-oyun-sektoru-raporu/> adresinden 03.05.2020 tarihinde ulaşılmıştır.

⁸⁵ “Küresel E-Spor Gelirleri 2019’da 1 Milyar Doları Aştı”, Anadolu Ajansı, Sevgi Ceren Gökkoyun (13 Şubat 2020), <https://www.aa.com.tr/tr/ekonomi/kuresel-e-spor-gelirleri-2019da-1-milyar-dolari-asti/1732743> adresinden 03.05.2020 tarihinde ulaşılmıştır.

⁸⁶ Çifterler, a.g.e., s.168

yerleştirmeleri televizyon veya sinemadakilerden farklı olarak hedef kitlenin ürün veya marka üzerinde kontrolünü içermekte ve oyunlar, oyuncunun tüm dikkatini canlı tutma özelliği ile mesajın iletimine doğrudan katkı yapma imkânına sahiptirler⁸⁷. Sağladıkları bu avantajlar nedeniyle oyun temelli reklamlar, reklam verenlerce tercih edilmeye başlanmıştır.

1.4.4.4. Canlı yayın platform reklamları

Video ve canlı yayın içerikli web siteleri, son dönemlerde aldıkları izleyici sayıları ile oldukça popüler hale gelmişlerdir. Bundan dolayı da bu platformlar, reklam verenler tarafından artan bir biçimde kullanılmaya, tercih edilmeye başlanmıştır. Gerekli ekipman sağlandıktan sonra canlı olarak yayın yapılan bu platformun en dikkat çeken ve milyonlarca kullanıcıya ulaşan uygulaması Twitch olmuştur.

Twitch'in özellikle oyun dünyasının fazlasıyla ilgisini çeken ve Justin.tv'nin bir girişimi olarak 2011 yılında hayatına başlayan, 2014 yılında Amazon tarafından satın alınan bir canlı yayın platformudur. E-spor'un son yıllardaki yükselişle beraber Twitch'e ilgi de artmıştır. Ziyaretçilerini sadece izleyici olarak sınırlamayan aynı zamanda onların gerçek zamanlı olarak birbirleriyle iletişim kurmasına da izin veren Twitch.tv'yi her ay milyonlarca kişi ziyaret etmektedir⁸⁸. Bu durum markaların buradaki potansiyelin farkına varmalarını sağlamıştır.

Firmalar çoğunlukla yaş aralığı düşük bireylerin katılım gösterdiği bu platformda, bu kitleye uygun reklamlar hazırlamaktadırlar. Reklamların sunum şartlarını yayını yapan kullanıcı belirlemekte ve canlı yayın boyunca istediğı süre boyunca bu reklamları yayınlanmaktadır⁸⁹.

⁸⁷ Eğlence Odaklı Pazarlamanın Yeni Yüzü: Sosyal Ağlarda Gamevertising, Onur Karcı (20 Haziran 2011), <https://webrazzi.com/2011/06/20/oyun-ici-reklam-uygulamaları> adresinden 03.05.2020 tarihinde ulaşılmıştır.

⁸⁸ Bir Pazarlama Kanalı Olarak Twitch, Savaş Önemli (10 Mart 2018), <https://mediatrend.mediamarkt.com.tr/bir-pazarlama-kanali-olarak-twitch/> adresinden 03.05.2020 tarihinde ulaşılmıştır.

⁸⁹ Twitch ve Reklamcılık, Dedeoğlu Grup (26 Aralık 2018), <https://www.yenigelecek.com.tr/blog-19-twitch-ve-reklamcilik.html> adresinden 03.05.2020 tarihinde ulaşılmıştır.

2. BÖLÜM

ULUSLARARASI DÜZEYDE İNTERNET REKLAMCILIĞINA DAİR SORUNLAR VE VERGİSEL DÜZENLEMELER

2.1. İnternet Reklamcılığında İşyerinin Tanımına Yönelik Tartışmalar

Bilgi teknolojilerinin ortaya çıkardığı yenilikler sonucu elektronik ortama yönelen ticari hayat işletme yapı ve organizasyon yöntemlerinde geleneksel davranışları değiştirmiş, günümüz dünyasının kabul ettiği işyeri kavramına yeni anlamlar yüklemiş, geleneksel işyeri tanımını tartışılır hale getirmiştir. Bu bağlamda, işyerinin çokuluslu firmalar tarafından vergi yükünü düzenleme aracı ve planlama yöntemlerinden biri olmaya başlaması uluslararası kurumları harekete geçirmiştir. OECD tarafından işyeri tanımı geniş tutulmakta, işyerinin oluşumu için gerekli olan koşulların esnetilmeye başladığı görülmektedir.

2.1.1. İnternet Reklamcılığında İşyeri/Daimi Temsilci Kavramı

Teknolojik gelişmeler kişi ve kuruluşlara yerleşik oldukları ülke dışında işyeri açma ve ticari faaliyet gösterme fırsatı sağlamakta, bu sayede faaliyet gösterilen ülkede ikamet etmeden o ülkenin ekonomik kaynaklarına erişme ve gelir elde etme imkânı vermektedir. Ticaretin elektronik ortama taşınmasıyla birlikte bu faaliyetlerden kazanılan gelirlerin vergilendirilmesi sorunu ortaya çıkmaktadır. Mükellefiyet kriterlerinin belirlenmesinde uluslararası hukukta kabul gören yaklaşımlar; kaynak ve ikametgâh ilkesidir. Gerek kaynak ilkesinde gerekse de ikametgâh ilkesinde bir faaliyet sonucu elde edilen gelirin vergilendirilebilmesi için ekonomik işlemin işyeri aracılığıyla yürütülmesi esastır. Buna karşılık, elektronik ticaretten elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde kaynak ülke kriteri yetersiz kalmakta ve e-ticarette web siteleri ve bilgisayar sunucularının işyeri kabul edilip edilmeyeceği konusu tartışmalarını gündeme getirmektedir⁹⁰.

Bu çerçevede, bilgi ve iletişim teknolojisinin sağladığı yeni imkânlar sonucu oluşan ticaret ortamında yürütülen faaliyetler şirketleri avantaj sağlayacakları ülkelere yöneltmiştir. Geleneksel ticaret kurallarına göre düzenlenmiş vergi kanunlarında yer alan işyeri tanımı

90 Karaca, D., (2006), Avrupa Birliği'nde E-Ticaret Kavramı, AB'de ve Türkiye'de Bu Konuda Yapılan Hazırlıklar, Çalışmalar ve E-Ticaretin Vergilendirilmesi, *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul,s.76,77.

gelişen dünyadaki yeniliklere cevap verme noktasında yetersiz kalabilmektedir.

2.1.1.1. İşyeri kavramı

Vergi sistemimizde işyerinin tanımı Vergi Usul Kanunu (VUK)⁹¹'un 156'ncı maddesinde yapılmıştır. Buna göre, “ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette işyeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir.”

Gelir Vergisi Kanunu (GVK)⁹²'nin 8. Maddesinde iş yerinin VUK hükümlerine göre tayin olunacağı belirtilmiştir. GVK'nın kazanç ve iradın Türkiye'de elde edilmesi başlıklı 7'nci maddesinde; “dar mükellefiyete tabi ticari kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması durumunda kazanç ve iradın Türkiye'de elde edilmiş sayılacağı, iş merkezinden maksadın ise, iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği merkez olarak” belirtilmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)⁹³'nin tam ve dar mükellefiyet başlıklı 3'üncü maddesinde kanuni veya iş merkezinin Türkiye'de bulunup bulunmamasına göre Kanunun 1'inci maddesinde yer verilen kurumların vergilendirilmeye tabi tutulacağı belirtilmiş ve doğrudan bir işyerinin tanımı yapılmamıştır.

Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin, Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD - Organisation for Economic Co-operation and Development) Model Vergi Anlaşmasında işyeri (madde 5) şu şekilde tanımlanmaktadır; “işyeri terimi, bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer anlamına gelir. İşyeri terimi özellikle şunları kapsamına alır; yönetim yeri, şube, büro, fabrika, atölye ve maden ocağı, petrol veya doğal gaz kuyusu, taş ocağı veya doğal kaynakların çıkarıldığı diğer herhangi bir yer.” Ayrıca model anlaşmasında, “internet sitesinin tek başına bir maddi varlık teşkil etmeyeceği, ancak web sitesinin depolandığı ve erişimin sağlandığı sunucunun fiziksel bir lokasyona sahip ekipman olmasından bu tür bir lokasyonun sunucuyu işleten teşebbüsün işe ilişkin sabit bir yerini teşkil edebileceği” belirtilmiştir.⁹⁴

⁹¹ 213 sayılı Kanun 10.01.1961 tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazete (RG)'de yayımlanmıştır. Tezin ilerleyen bölümlerinde bu Kanun “VUK” olarak adlandırılacaktır.

⁹² 193 sayılı Kanun 06.01.1961 tarihli ve 10700 sayılı RG'de yayımlanmıştır. Tezin ilerleyen bölümlerinde bu Kanun “GVK” olarak adlandırılacaktır.

⁹³ 5520 sayılı Kanun 21.06.2006 tarihli ve 26205 sayılı RG'de yayımlanmıştır. Tezin ilerleyen bölümlerinde bu Kanun “KVK” olarak adlandırılacaktır.

⁹⁴ Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma (Kısaltılmış Basım), 2015 Gelir İdaresi Başkanlığı, s.24,25, 15.09.2019 tarihinde https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/userupload/Mevzuat_DisIliskiler/OECDModelYorumKitabi2014.pdf adresinden ulaşılmıştır.

Türkiye’deki bir vergi mükellefi Twitter, Google ya da Facebook gibi yurt dışında faaliyette bulunan sosyal medya platformlarına ya da internet sitelerine reklam verdiğinde, verilen reklamların ülkemizde internet kullanıcıları tarafından görüntülenmesi ya da reklama ulaşılması sonucu reklam verenler açısından amaçlanan hedef sağlanmış olmaktadır. Ancak, iş yerinin tespitinde neresi esas alınacaktır? Sunucuların bulundukları yer mi ya da internet sayfasına erişenlerin bulundukları yer mi? Bu durum bazı tartışmalara yol açmaktadır. Reklam hizmetini sunan firmaların ülkemizde işyeri veya daimi temsilciye sahip olmaması halinde elde ettikleri reklam gelirleri vergi dışı kalmaktadır. Sunulan reklamlardan Türkiye’de yararlanılması nedeniyle faaliyet yeri Türkiye olmakta ve gelir Türkiye’de elde edilmiş sayılmaktadır. O yüzden internet sayfasına erişenlerin bulundukları yerde işyerinin olduğu kabul edilmelidir⁹⁵.

Bilgi teknolojilerinin ortaya çıkardığı yenilikler, işletme yapı ve organizasyon yöntemlerinde geleneksel davranışları değiştirmiş, günümüz dünyasının kabul ettiği işyeri kavramına yeni anlamlar yüklemiş, geleneksel işyeri tanımını tartışılır hale getirmiştir.

Konu, Türkiye tarafından imzalanıp kabul edilen Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları (ÇVÖA) kapsamında ele alındığında hangi durumlarda elde edilen kazancın işyerinde oluşacağı açıklanmıştır. Model vergi anlaşmasının dijital hizmetler açısından işyeri yorumunda diğer ülkede işyerinden bahsedilebilmesi sunucunun ilgili ülkede bulunması gerektiğini şart koşmuştur. Yabancı şirketlerin Türkiye’de internet sunucusun bulunmaması durumunda uluslararası anlaşmalar çerçevesinde işyerinin varlığından söz edilemeyecektir. Bu durumda, internet aracılığıyla verilen reklamların ticari kazanç olarak değerlendirilmesi ve yabancı kurumların Türkiye’de işyerlerinin bulunmaması halinde vergilendirilmeleri mümkün bulunmamaktadır⁹⁶.

Gelir İdaresi internet ortamında yürütülen faaliyetlerde işyerinin oluşumu ve tanımına ilişkin olarak vermiş olduğu özelgede⁹⁷ internet sitesinde evde yapılan yemeklerin

⁹⁵ Öz, S., (2014, Nisan), s.2, Twitter’in Vergilendirilmesi, 16.09.2019 tarihinde <http://vergisorunlari.com.tr/yazi/n-semih-oz/twitterin-vergilendirilmesi/88> adresinden ulaşılmıştır.

⁹⁶ Çakmak T., (Ocak, 2019) İnternet Reklamlarına Yeni %15 Stopaj Vergilemesi: Nasıl Hareket Etmeli?, <https://www.kpmgvergi.com> adresinden 11.10.2019 tarihinde ulaşılmıştır.

⁹⁷ Gelir İdaresi İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 24/05/2016 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-120[9-2015/243]-64674 sayılı özelgesinde; İnternette bir blog veya site açılmadan ev ortamında yapılan yemeklerin internet paylaşım sitelerinde resimleri paylaşılacak suretiyle tanıtımının yapılmasının işyeri oluşturup oluşturmayacağına ilişkin olarak, mükelleflerin ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetlerini yaptıkları yerlerin işyeri özelliğini taşıyabilmesi için bu yerlerin faaliyetin icrasına tahsis edilmesi veya faaliyetin icra edildiği yer olma özelliğini taşıması gerekmektedir. Öte yandan, internet ya da benzer bir elektronik ortam veya alanın ticari veya mesleki faaliyete tahsis edilmesi veya bu faaliyetlerde kullanılması durumunda da bu yer işyeri olarak kabul edilecektir.

resimlerinin paylaşılması yoluyla tanıtımının yapılmasında, bu yerlerin işyeri olarak kabul edilebilmesi için internet ve benzeri elektronik ortam ve alanların ticari-mesleki faaliyet amacıyla kullanılması gerektiği belirtilmiştir.

OECD Model Vergi Anlaşmaları ve Türkiye'nin taraf olduğu ÇVÖA'da internet sitesinin tek başına işyeri olarak dikkate alınamayacağı, bu siteyi barındıran ya da siteye erişim imkânı veren server'in bulunduğu ülkede işyerinin var olduğu kabul edilmektedir.

Gelir İdaresi'nin konuya bakışı ise, internet ya da benzeri bir elektronik ortamın ticari faaliyete tahsis edilmesi ve bu faaliyetlerde kullanılması durumunda bu yerin işyeri sayılacağı olarak kabul edileceği, şirketin internet sitesi aracılığıyla elde ettiği kazancın vergiye tabi olması için ilgili web sitesine ait server'in Türkiye'de bulunması gerektiği yönündedir.

2.1.1.2. Daimi temsilci kavramı

GVK'nın 7'nci maddesinde, kazanç veya iradın Türkiye'de elde edilmesinden maksadın; “kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması”; İşyeri ve Daimi Temsilci başlıklı 8'inci maddesinde ise, “daimi temsilci, bir hizmet veya vekâlet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimse” olarak tanımlanmış ve aşağıda yazılı kimselerin, başkaca bir şarta bakılmaksızın temsil edilenin daimi temsilcisi sayılacağı belirtilmiştir;

“(1) Ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları ile Ticaret Kanunu'nun hükümlerine göre acente durumunda bulunanlar,

(2) Temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere, giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler,

(3) Mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar.”

KVK'da tam ve dar mükellefiyetin tanımının yapıldığı 3'üncü maddede, “dar mükellefiyette kurum kazancının 213 sayılı VUK hükümlerine uygun Türkiye'de işyeri bulunan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticarî kazançlardan oluşacağı, bu maddede belirtilen kazanç ve iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimi temsilci bulundurulması konularında gelir vergisi kanununun ilgili hükümlerinin uygulanacağı” belirtilmiştir.

Bir ülkede yerleşik olan kişinin, diğer ülkede bulunan firmanın her tür faaliyeti için sözleşme düzenleme yetkisine sahip olması ve bu yetkinin sürekli olarak kullanılması, bahsi geçen ilk devlette işyerinin varlığının kabulü anlamına gelir ve bu işlemleri yapan kişi de daimi temsilci olarak tanımlanır⁹⁸.

Türk vergi hukukunda mükellefiyetin belirlendiği ikametgâh ilkesi yaklaşımı, GVK ve KVK'da yer alan düzenlemeler çerçevesinde, daimi temsilci ve işyeri kavramları mükelleflerin vergilendirilmesinde esas alınmış, kazanç getirici faaliyetin bu yerler ya da bu temsilciler aracılığıyla gerçekleştirilmesi esasına dayandırılmıştır. Buna göre internet sitesi aracılığıyla elde edilen kazancın vergilendirilebilmesi için bu siteleri işleten sunucunun Türkiye'de daimi temsilci veya işyerinin bulunması gerekmektedir.

2.1.2. Dijital İşyerinin Tanımlaması ve Server'in İşyeri Kabul Edilmesi

Server'in (web sitesi sunucusu) işyeri olarak kabul edilmesi ve bu kapsamda dijital işyerinin tanımlanması internet reklamcılığında elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi açısından önem taşımaktadır. Elektronik ticaret ile dijital ortamda sunulan hizmetlerin vergilendirilmesi konusunda gelir idaresi internet ve benzeri yerleri işyeri olarak kabul etmektedir⁹⁹. Ancak dar mükellef kurumlar tarafından dijital ortamda sunulan hizmete ilişkin gelir getirici faaliyetin ülkemizdeki işyeri ya da daimi temsilci vasıtasıyla yerine getirilmesi gerekmektedir. İnternet ve benzeri yerlerin işyeri olarak kabul edilmesi durumunda bu siteyi barındıran sunucunun bulunduğu ülke vergilendirme yetkisinin kullanımı açısından önem kazanmaktadır. Ayrıca hizmet sunucusunun olduğu ülke ile ÇVÖA düzenlenmiş olması durumunda anlaşma maddelerinin uygulanması bakımından¹⁰⁰ internet sitesine ulaşım imkânı sağlayan sunucunun sabit bulunduğu ülkede işyerinin oluştuğu ve vergilendirme yetkisinin o ülkeye ait olduğu kabul edilmektedir.

Öte yandan, sitelerin üzerinde olduğu sunucunun maddi olarak bir ülkede bulunması

⁹⁸ Yüce, Ç., (Haziran, 2019). "Yabancı Yayıncılar Tarafından Sağlanan Reklam Hizmetlerinin Vergisel Boyutu", s.65, *The Deloitte Times*, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/the-deloitte-times/yabanci-yayincilar-tarafindan-saglanan-reklam-hizmetlerinin-vergisel-boyutu.pdf> adresinden 20.12.2019 tarihinde ulaşılmıştır.

⁹⁹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü'nün 24/05/2016 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-120[9-2015/243]-64674 sayılı özelgesi.

¹⁰⁰ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü'nün 14/10/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-37-25-638 sayılı özelgesi. "Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait internet sitesi tek başına bir işyeri kabul edilmemekte olup, söz konusu sitenin yüklendiği veya ulaşım imkânı sağlayan sunucunun (server) diğer Devlette sabit olması durumunda teşebbüs için bu diğer Devlette işyeri oluşmuş sayılmaktadır."

işyerinin oluşumu açısından yeterli görülmekle birlikte, sitenin fiili olarak taşınabilme özelliği nedeniyle hizmet sunulan ülkede makul bir süreyle bulunmasının gerekli olduğuna dikkat çekilmiştir. Sunucunun taşınabilme özelliği iyi niyetli olmayan girişimcilerin faaliyetlerini vergi otoritesinden saklamasına ya da vergilemenin yapılmadığı veya daha az oranda yapıldığı ülkelere yönlendirmelerine olanak sağlamaktadır. Bu sakıncaların giderilmesi konusunda OECD tarafından bir takım önlemlerin alındığı ve üye ülkeler ile işbirliğine gidildiği görülmektedir.

İç vergi mevzuatımız açısından işyerinin tanımına yönelik düzenlemelere GVK ve KVK’da yer verilmiştir. Her iki kanun düzenlemesinde de ticari kazancın bir işyeri (veya daimi temsilci) aracılığıyla ya da kurum faaliyetlerinin yürütüldüğü kanuni merkez (iş merkezi) aracılığıyla yürütülen faaliyetlerden elde edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Yasal düzenlemede sözü edilen iş yerinin net tanımına VUK’un 156’ncı maddesinde yer verilmiş ve bu tanımda daha çok fiziki mekânları tarif eden ortamlara vurgu yapılmıştır.

Uluslararası mevzuat açısından işyerinin tanımı OECD Model Vergi Anlaşmalarında yapılmıştır. Anlaşmanın 5’inci maddesinde “Bu anlaşmanın amaçları bakımından ‘işyeri’ terimi, bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer anlamına gelir”¹⁰¹ şeklinde tanımlanmış ve işyeri olarak kabul edilen yerler tek tek belirtilmiştir.

Teknoloji ve bilişim alanındaki gelişmelerin ticari hayatı elektronik ortama taşınması, ticari faaliyetin dijital ekonomi alanına yönelmesi karşısında dijital işyeri kavramının tanımlanmasına ve içeriğinin belirlenmesine duyulan ihtiyaç doğrultusunda, OECD Model Vergi Anlaşması’nın maddelerine ayrı ayrı eklenen yorumlarla uygulamada yaşanan sorunların çözülmesi ve anlaşmazlık konularının açıklığa kavuşturulması sağlanmıştır.

Bu model anlaşmanın işyerini tanımlayan 5’inci maddesinin yorum bölümünde; Bilgisayar ekipmanları ile veri ve yazılımların bir işyeri oluşturması ve bu ekipmanlarca kullanılan veya depolanan veri ve yazılımların sabit bir işyeri olarak kabul edebilmesinin koşulları açıklanmıştır. Bu kapsamda, internet web sitesinin yalnız maddi bir varlık teşkil etmeyeceği (çünkü web sitesini oluşturan yazılım ve verinin bina gibi bir tesis olarak kabul edilemeyeceği ve sabit bir konuma sahip olmadığı) ancak, sitelerin üzerinde olduğu sunucunun maddi olarak belirli bir yere ait ekipmanı olması nedeniyle bu sunucuyu işleten kuruluşun işine ait sabit bir yeri olacağı belirtilmiştir. Öte yandan, işe ilişkin sabit yer

¹⁰¹ Model Anlaşma, a.g.e., s.24.

olmanın koşulları arasında sunucunun fiili olarak bir yerden bir yere taşınabilme özelliği nedeniyle belirli bir ortamda yeterli miktarda süreyle bulunması gerektiğine de vurgu yapılmıştır¹⁰².

Bilgi teknolojilerinin ortaya çıkardığı yenilikler sonucu elektronik ortama yönelen ticari hayat işletme yapı ve organizasyon yöntemlerinde geleneksel davranışları değiştirmiş, günümüz dünyasının kabul ettiği işyeri kavramına yeni anlamlar yüklemiş, geleneksel işyeri tanımını tartışılır hale getirmiştir. Bu bağlamda, işyeri çokuluslu firmaların vergi yükünü düzenleme aracı ve planlama yöntemlerinden biri haline gelmiştir. OECD tarafından zararlı vergi rekabetinin önlenmesi amacıyla işyeri kavramının tanımı geniş tutulmakta ve işyerinin oluşumu için gerekli koşulları esnetme çabasına girildiği görülmektedir¹⁰³.

BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Eylem Planı çerçevesinde 2015 yılında kamuoyuna sunulan Aksiyon:1 2015 Sonuç Raporunda, mevcut vergi düzenlemelerin dijital ekonominin oluşturduğu değişimleri kapsamamasının zorluğuna dikkat çekilmiş ve bu durumun aşılması amacıyla bazı önerilere yer verilmiştir. Yürürlükteki vergi kanunu düzenlemesinde işyeri tanımının fiziki varlıkla özdeşleştirilmesi dijital işlemlerin vergilendirilmesinin önündeki en önemli sorunlardan biri olarak kabul edilmektedir. Bu çerçevede, uluslararası vergi düzenlemelerinin dijital faaliyetleri de kapsayacak şekilde revize edilmesi, ayrıca çokuluslu şirketlerin teknolojinin sağladığı imkânlardan yararlanarak bir ülkenin sınırları içinde “sürekli ve anlamlı bir ekonomik varlık göstermeleri” durumunda, bu ülkede vergilendirilmesinin mümkün olabileceği fikri ileri sürülmüş ve dijital ortamda faaliyet gösteren çokuluslu şirketlerin vergilendirilmesine yönelik “önemli derecede ekonomik bir varlık” kavramına yer verilmiştir¹⁰⁴.

“Geleneksel işletmelerde olduğu gibi dijital ekonomide de benzer kıstaslara¹⁰⁵ dayalı olarak online varlıklar aracılığıyla belirli bir ülkede önemli miktarda müşteri kitlesine ulaşılması kullanıcılarla anlamlı ve sürekli etkileşim kurulmasına ve bunun devam ettirilmesine bağlıdır. Dijital ekonomideki mevcut gelişmelere bağlı olarak gelişen dijital faktörlerin çeşitliliği firmaların hedef kitleye ulaşmasını kolaylaştırmakta ve bu etkileşimin

¹⁰² Model Anlaşma, a.g.e., s.100.

¹⁰³ Öner, C., (2014), Dar Mükellefiyette Ticari Kazancın Türkiye’de Elde Edilmiş Sayılmadığı Haller Üzerine, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 63, Sayı 2, s.373,374, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/622830> adresinden 21.01.2020 tarihinde ulaşılmıştır.

¹⁰⁴ Nazal, E., (Haziran, 2019), "Daimi İşyeri" Konseptinin Dijital Hizmetlerde İşlevselliği, s.6,7, <http://www.mondaq.com/turkey/x/816814/Corporate+Tax/Daimi+yeri+Konseptinin+DijitalHizmetlerde+levse+lii> adresinden 20.12.2019 tarihinde ulaşılmıştır.

¹⁰⁵ Bunlara örnek olarak mağazanın bulunduğu konum, bölgesel pazarlama ve reklam faaliyetleri gösterilebilir.

hangi ölçüde gerçekleştiğinin belirlenmesi kurum kazançlarının tespiti ve vergilendirilmesi açısından önem kazanmaktadır. Herhangi bir ülkede yerleşik olmayan bir işletme tarafından teknolojinin veya endüstriyel otomasyon sistemlerinin kullanılmasıyla ekonomide etkileşim oluşturacak şekilde faaliyet gerçekleştirildiğinde, o ülkede önemli ölçüde ekonomik mevcudiyete dayalı varlık (significant economic presence) gösterildiği kabul edilmektedir. Yabancı bir ülkede yerleşik olmadan dijital ortamda faaliyet gösteren bir işletmenin o ülkede önemli derecede ekonomik mevcudiyete dayalı bir varlık gösterdiğinin belirlenmesi amacıyla bazı kriterlerin dikkate alınacağı, bu kriterlerin gelir ve kullanıcı esaslı kriterler ile dijital esaslı kriterler olduğu belirtilmiştir.

Gelir esaslı kriterler, dijital platform kuruluşlarının gelirinin sadece ilgili ülkedeki müşterilerle sonuçlandığı dijital işlemleri kapsamaması, bu ülkeden elde edilen gelirlerin toplam büyüklüğü ve bu gelirlerin süreklilik sağlayacak şekilde kazanılması; **kullanıcı esaslı kriterler**, dijital hizmetlerden yararlanan aktif kullanıcı sayısı, hizmet sunulan ülkeden toplanan dijital içerik miktarı (kullanıcının oluşturduğu içerik, arama geçmişi, ürün eleştirisi, kişisel bilgi vb.) ile online olarak oluşturulan sözleşme sayısı; **dijital esaslı kriterler** ise, yerel domain name (internet sitesinin ülke uzantılı alan adı kullanması .com.tr) ve yerel dilde web sitesi oluşturulması, dijital platform oluşturulması, yerel para birimiyle ödeme seçeneklerinin sağlanması şeklinde tanımlanmaktadır. Özet olarak, OECD ‘önemli ölçüde ekonomik mevcudiyete dayalı varlık’ın bulunduğu ülkenin dijital işlemleri vergilendirme hakkına sahip olması için significant economic presence ölçütün yeterli koşul olarak kabul edilmesi gerektiği önerisinde bulunmaktadır.”¹⁰⁶

Dar mükellef kurumun bir internet sitesinin sahibi olması veya bu siteyi kiralayıp işletmesi durumunda daimi işyeri oluşup oluşmadığının değerlendirilmesinde, bu siteye ait sunucunun Türkiye’de bulunması durumuna bakılmaktadır. Ülkemizde işyeri ya da daimi temsilcinin bulunması ve gelirin bu yerler aracılığıyla elde edilmesi vergilendirme yetkisini Türkiye’ye vermektedir. Mevcut uygulamada e-ticaret gelirlerinin ülkeler arasındaki bölüşümü ile nasıl vergilendirileceği hususunda çoğunlukla geleneksel ticaret koşullarına göre hareket edilmektedir. Türk Vergi Sisteminde dijital ortamda gerçekleştirilen işlemlerin vergilendirilmesi konusunda gelir ve kurumlar vergisinde reklam ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılması ile katma değer vergisinde vergi sorumluluğu uygulaması yürürlüğe

¹⁰⁶ OECD/G20 Base Erosion And Profit Shifting Project Addressing The Tax Challenges Of The Digital Economy Action 1: 2015 Final Report, s.107-110, <https://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm> adresinden 17.01.2020 tarihinde ulaşılmıştır.

konularak, gerek elektronik ticaret gerekse dijital ortamda gerçekleştirilen faaliyetlerin vergilendirilmesi sağlanmıştır. OECD'nin MAKMA-Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı Eylem Planı kapsamında, dijital ekonominin beraberinde getirdiği vergilendirme alanına ilişkin problemlerin değerlendirilmesi yapılmıştır. Bunun öncesinde 2014 yılında “dijital ekonomide dolaysız vergileme sorununun çözümüne yönelik olarak ‘Önemli düzeyde ekonomik mevcudiyete dayanan daimi işyerinin tanımının (a new nexus)’ yapılması konusu gündeme gelmiştir. Söz konusu işyerinin tanımı şu şekilde yapılmaktadır; teknoloji veya otomasyon araçlarının kullanılması sonucunda bir ülkede süreklilik sağlayacak şekilde önemli ölçüde iktisadi bir faaliyetin gerçekleştirilmesi durumunda, o ülkede dar mükellef kurumun daimi işyerinin olduğu kabul edilmektedir¹⁰⁷.

Öte yandan, OECD 2018 yılı içinde yayınladığı ara raporunda, milletlerarası alanda uzlaşma sağlanıncaya değin her ülkenin kendi egemenlik alanında yürütülen dijital işlemleri geçici vergiye tabi tutabileceği; bu amaçla uygulanacak verginin seçili bazı dijital işlemleri kapsamı, vergi maliyetinin en düşük seviyede tutulması ve yeni faaliyete başlayan girişimcileri en az seviyede etkilemesi ve bu vergilendirmenin uluslararası vergi anlaşmaları ile yapılan düzenlemelere aykırılık taşımaması gerektiği vurgulanmıştır¹⁰⁸.

476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı (CK)¹⁰⁹ ile yapılan düzenleme çerçevesinde internet üzerinde sunulan reklam hizmeti ödeme bedellerine ilişkin GVK'nın 94, KVK'nın 15 ve 30'uncu maddelerine göre vergilerden kesinti yapılması gerekmektedir. Söz konusu reklam hizmetlerinin Türkiye’de VUK hükümlerine uygun bir işyeri kapsamında sunulmadığı durumlarda bahsedilen reklam gelirleri hizmeti sunan kurumun yerleşik olduğu ülke tarafından vergilendirilecektir. Reklam hizmetini sunan firmaların dünya çapında faaliyet gösteren firma olmaları nedeniyle yapılan stopaj bedellerinin Türkiye’de reklamdan yararlanan kişi ve kurumların üzerinde kalması gibi bir durum ile bu düzenlemeden beklenen sonucun sağlanamayacağı, bunlara ilave olarak yapılan bu düzenlemelerin

¹⁰⁷ Akçura, A., (Nisan, 2019). “Dijital Ekonominin Vergilemesinde Dünya Uygulamaları ve Türkiye'nin Pozisyonu”, s.1-3, <https://www.verginet.net/dtt/1/dijital-ekonomi-vergilendirilmesi-dunya-turkiye-uygulamaları.aspx> adresinden 25.12.2019 tarihinde ulaşılmıştır.

¹⁰⁸ Nazalı, a.g.m., s.7.

¹⁰⁹ 18.12.2018 tarihli 476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı 19.12.2018 tarihli ve 30630 sayılı RG’de yayımlanmıştır. Tazin ilerleyen bölümlerinde bu Karar “CK” olarak adlandırılacaktır.

Türkiye'nin tarafı olduğu vergi anlaşmalarıyla çelişmesi nedeniyle ihtilaf konusu pek çok konunun ortaya çıkması da muhtemeldir¹¹⁰.

İnternet ortamında sunulan reklam hizmetleri ticari faaliyet çerçevesinde gerçekleştirilir. Türkiye'de kazanılmış, dar mükellef kurumların ticari nitelikteki kazançlarının vergilendirilebilmesi için bu kazanımların ilgili kurumun Türkiye'de bulunan işyeri ya da daimi temsilciliği tarafından sağlanması gerekmektedir. Ancak, dijital ortamda sunulan hizmetlerde internet sitesi sunucusunun yurtdışında bulunması ve bu ülkede yerleşik firmalar tarafından işletilmesi nedeniyle ülkemizde dijital hizmet sağlayan firmaların sabit işyeri bulunmadığı kabul edilmektedir. Ticari faaliyet web sitesi sunucusunun bulunduğu ülkede gerçekleştirildiği için vergilendirme yetkisi de sitenin ait olduğu sunucunun bulunduğu ülkenin gelir idaresine aittir. Bu nedenle, söz konusu firmaların Türkiye'deki kişi ve kurumlara sundukları reklam hizmet gelirinden yapılması öngörülen vergi kesintisinin hukuki gerekçesinin bulunmadığı düşünülmektedir¹¹¹.

Google hizmetleri (internet araması, çevrimiçi bilgi dağıtımı, arama motorları) ya da Facebook, YouTube ve Instagram gibi sosyal medya sitelerinin kullanımı sırasında karşılaşılan reklamlar bu şirketlere ait web sitelerindeki reklam alanlarının kiralanmasıdır. Bu kurumların sağladığı dijital altyapı hizmetleri aracılığıyla reklamların web sitesinde görüntülenmesi veya bu alanların kiralanması karşılığında reklam ödemesi yapılmaktadır. Google, Facebook gibi kurumların yerleşik oldukları ülkeler Türkiye dışında olduğu için bunlar dar mükellef kurum statüsündedirler. Yurtdışında yerleşik bu kurumların Türkiye'de internet ortamında sundukları reklam hizmetleri ticari kazanç kapsamında değerlendirilmesi gereken kazanç unsurları arasındadır. Dijital ortamda sunulan hizmetler açısından işyerinin varlığı web sunucusunun Türkiye'de bulunmasını gerektirmektedir. Bu nedenle yurtdışında yerleşik kurumların web sitelerinde Türkiye'de yerleşik kişi ve kurumların reklamlarının yayınlanması karşılığında elde ettikleri gelir, web sunucusunun Türkiye'de bulunmaması ve işyeri oluşturmaması nedeniyle ticari kazanç kapsamında değerlendirilemeyecek ve vergi konusu yapılamayacaktır.

Mevcut yasal düzenlemelerde fiziki ortamların tanımına yer verilmiş olması ve bu tanımın dijital ortamda sunulan hizmetleri vergilemede yetersiz kalması, uluslararası

¹¹⁰ Coşkun, L., (Şubat, 2019) Yurt Dışına Ödenen İnternet Reklam Bedelleri, Fortune Dergisi, <https://www.mazars.com.tr/Anasayfa/Blog/Makaleler/Fortune-Subat-2019-Leon-Aslan-Coskun> adresinden 20.12.2019 tarihinde ulaşılmıştır.

¹¹¹ Nazalı, a.g.m., s.6.

düzenleyici kurumları harekete geçirmiş, işyerinin tanımı genişletilerek işyerinin oluşumu için gerekli olan koşullar esnetilmiştir. Bu kapsamda, web sitelerin tutulduğu ve kullanıcılarca ulaşımının sağlandığı server'in fiziksel olarak belirli bir lokasyonda bulunmasının sunucuyu işleten kuruluş açısından sabit bir işyeri olarak kabul edileceği görüşü benimsenmiştir. Öte yandan dijital ekonomi alanındaki gelişmeler ve dijital faktörlerin çeşitliliği bir ülkede yerleşik olmadan hizmet sunulması ve hedef müşteri kitlesine ulaşmayı kolaylaştırması nedeniyle OECD'nin BEPS (Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı) Eylem Planı çerçevesinde kamuoyuna açıkladığı dikkate değer derecede ekonomik mevcudiyete dayalı bir varlık (significant economic presence) kavramıyla dijital işyerinin tanımı konusundaki belirsizliklerin ortadan kaldırılmasına yönelik bir adım olarak kabul edilmektedir.

2.2. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları, Mükerrer Vergilendirme ve Uluslararası Anlaşmaların Öncelikli Uygulanmasına Yönelik Tartışmalar

İnternet reklamcılığında çifte vergilendirmeyi önleme konusu ve bunun uluslararası anlaşmalar çerçevesinde ele alınması konuyu kavramamız açısından önemlidir.

2.2.1. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mükerrer Vergilendirme

Vergilendirmede esas olan vergiye tabi kaynak üzerinden bir defa vergi alınmasıdır. Ancak uygulamada vergiye tabi kaynak üzerinden birden fazla vergi hesaplandığı durumlar ortaya çıkabilmektedir. Bir vergi idaresi tarafından vergiye tabi konu üzerinden birden fazla vergi mükellefiyetinin oluşturulması ya da merkez ve yerel yönetimler tarafından bir faaliyetin ayrı ayrı vergilendirilmesi durumlarıyla karşılaşilmektedir. Diğer bir durumda ise farklı ülkeler tarafından vergiye tabi kaynağın vergilendirmeye tabi tutulmasıdır. Genellikle insanlar yaşadıkları ülkede kazanç elde ederler ancak diğer ülkelerden de kazanç getirici faaliyeti ya da gayrimenkul kıymet geliri elde edebilmektedirler. Vergi mükellefinin bir ülkede ikametgâhı, diğer ülkede ise gelir getirici faaliyeti bulunduğu durumda her iki ülkede kendini vergi tarhiyatında yetkili kabul etmektedir. Vergi literatüründe çifte vergilendirme adı verilen bu konu, ÇVÖA çözüme kavuşturulmakta ve mükerrer vergilendirmenin önüne geçilmektedir. Global ölçekli şirketler merkezlerinin bulunduğu ülkelerin dışında da faaliyette bulunduğu için bunların vergilendirilmesinde çifte vergileme olayı ile

karşılaşılmaktadır¹¹².

Çok yaygın olmamakla beraber bir kişi aynı zamanda birden fazla devletin mukimi olarak kabul edilebilmektedir. Vergi uygulamalarında ‘çifte yerleşiklik’ olarak nitelendirilen bu durumlar ülkelerin kendi sınırları içinde ikamet etmeyen vatandaşlarını vergilendirmede sorun oluşturmaktadır. Çifte yerleşiklik nedeniyle aynı gelirin birden fazla ülkede vergilendirilmesi mükerrer vergilendirmeye sebebiyet vermektedir¹¹³.

Çifte yerleşiklik sorununun çözümünde OECD Model Vergi Anlaşmaları’ndan yararlanılmaktadır. Model anlaşmada düzenlenen mukimlik konusuna 4’üncü maddenin ikinci fıkrasında yer verilmiştir. Bir gerçek kişi her iki devletin de ikamet edeni durumunda ise kişinin mukimlik hali aşağıda yer verilen kıstaslara göre belirlenecektir. Buna göre bir kişinin;

- Sürekli kalmasına uygun bir evinin olduğu ülke,
- Hayati menfaatlerin merkezi olan ülke,
- Kalmayı adet edindiği evinin bulunduğu ülke,
- Kişinin vatandaşı olduğu ülke anlaşma kapsamında dikkate alınabilecek kıstaslardır¹¹⁴.

Ayrıca bir kişinin her iki devlette de sürekli olarak yaşamasını sağlayacak evinin olması halinde, kişisel ve ekonomik ilişkilerinin daha yakın olduğu, yani yaşamsal çıkarlarının merkezi olan devlette yaşadığı kabul edilecektir¹¹⁵.

Model vergi anlaşmalarında düzenlenen ve yukarıda kriterlerine yer verilen kıstaslara göre çifte yerleşiklik sorununun çözilememesi halinde her iki devletin yetkili mercilerince karşılıklı görüşmeler ile bahsi geçen sorun çözüme kavuşturulabilecektir¹¹⁶.

Ülkeler çifte vergilendirmeyi önlenmek ve mükellefi net olarak belirlemek amacıyla ve belirli ilkeler dâhilinde karşılıklı olarak düzenledikleri ÇVÖA’da, ikametgâh, kaynak ve uyrukluk ilkelerini dikkate alırlar. GVK’nın 3’üncü maddesinde hem uyrukluk hem de

¹¹² Güçlü, Y., Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye, <http://www.mfa.gov.tr/cifte-vergilendirmeyi-onleme-anlasmalari-ve-turkiye.tr.mfa> adresinden 27.11.2019 tarihinde ulaşılmıştır.

¹¹³ Tarakcı, S., (2006) E-Ticaretin Vergilendirilmesi Ve Getirdiği Sorunlar, *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul, s.67.

¹¹⁴ Model Anlaşma, a.g.e., s.23.

¹¹⁵ Model Anlaşma, a.g.e.,s.24.

¹¹⁶ Tarakcı, a.g.e.,s.68.

ikametgâh ilkelerine bağı vergilendirme yetkisine ilişkin hükümlere yer verilmiştir¹¹⁷.

Dar mükellef kurumların internet ortamında sundukları reklam hizmetlerine ilişkin olarak ödenen tutarlar üzerinden yapılması gereken vergi kesintisinin mevcut vergi düzenlemeleri ile ÇVÖA hükümlerine göre yapılamayacağı, Türkiye’de internet sunucusu ile ilişkili bir işyerinin oluşmaması nedeniyle bu ödemelerin vergi kesintisi uygulaması kapsamında vergilendirilemeyeceği yönünde görüşler mevcuttur.

OECD’nin Model Anlaşmalarında dijital işlemler açısından sunucunun bulunduğu ülkede işyerinin oluşacağı kabul edilmektedir. Küresel ölçekte hizmet sunan firmaların Türkiye’de sağladığı dijital hizmetler ve bu kapsamda verilen reklam hizmetlerinin ticari kazanç niteliğinde olması, ticari kazançların ikili anlaşmaların işyeri (md.5) ve ticari kazanç (md.7) hükümlerine göre sadece kaynak ülkede vergilendirileceği, bu açıdan Türkiye’de server ile ilişkilendirilemeyen bir işyerinin bulunmadığı durumlarda yürürlükteki uluslararası anlaşmalar çerçevesinde dijital ortamda sunulan reklam hizmetlerinden elde edilen kazançların Türkiye’de vergi konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. Ayrıca, dar mükellef kurumlardan alınan internet reklam hizmetlerine ilişkin yapılacak ödemeler üzerinden 476 sayılı karara göre vergi kesintisi yapılamayacağı sonucuna varılmaktadır¹¹⁸.

İnternet ortamında reklam hizmeti sağlayan Google, Facebook vb. şirketlerin merkezleri İrlanda da bulunmaktadır. Türkiye ile İrlanda’nın imzaladığı ÇVÖA’nın 7/1’inci maddesinde ticari kazançlar düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre, İrlanda da yerleşik bir şirket tarafından Türkiye’de vergi anlaşmasında belirtilen anlamda bir işyeri aracılığıyla ticari faaliyet gerçekleştirilmesi halinde bu işyerine atfedilen miktarla sınırlı olarak bu gelirler Türkiye tarafından vergilendirilebilecek, ancak anlaşmada belirtilen şekilde bir işyerinin bulunmaması halinde ise Türkiye’de vergilendirilemeyecektir. 476 sayılı kararda belirtilen “ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına bakılmaksızın” vergi kesintilerinin olacağı ifadesinin kesintinin her koşulda yapılacağı şeklinde anlaşılması mümkündür. Ancak, ticari faaliyet kapsamında gerçekleştirilen reklam sağlama hizmetinin Türkiye’de vergilendirilebilmesi işyerinin varlığını gerektirmektedir. Dar mükellef kurumların Türkiye’de işyeri bulundurmadan sundukları reklam hizmet gelirleri üzerinden yapılacak vergi kesintisinin 476 sayılı karar gereğince ‘her koşulda yapılması’ şeklinde uygulanması,

¹¹⁷ Erdoğan, H., (2018), Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları, s.6-10, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Platform Toplantısı, [http://istanbulymmo.org.tr/dosyalar/platform](http://istanbulymmo.org.tr/dosyalar/platform%20Notlar/20181227.pdf) Notlar/20181227.pdf adresinden 27.11.2019 tarihinde ulaşılmıştır.

¹¹⁸ Çakmak, a.g.m., s.4.

Türkiye'nin yetkisi olmamasına rağmen bu kazançların vergilendirilmesine ve haksız olarak vergi alınmasına yol açacaktır. Yürürlükteki vergi anlaşmalarına göre yurtdışı kurumların Türkiye'de fiziki ortam yerine, dijital ortamda faaliyet göstermesi durumunda, bu kurumları Türkiye'nin vergilendirmeye yetkisinin olmadığı görülmektedir. Bu nedenle, ÇVÖA'da düzenleme yapılmaması durumunda yurtdışı kaynaklı dijital reklam gelirleri üzerinden vergi kesintisi yapılmasının problemlere yol açabileceği düşünülmektedir¹¹⁹.

Türkiye ve diğer ülkeler arasında imzalanan ÇVÖA'da işyerinin hangi koşulda oluşacağı belirlenmiştir. Anlaşmanın 5'inci maddesinde işyeri, 7'nci maddesinde de ticari kazanç hükümleri düzenlenmiştir. İnternet aracılığıyla verilen reklam hizmet ticari kazanç olarak değerlendirilmektedir. Bu kapsamda ticari kazanç üzerinden 476 sayılı karara göre vergi kesintisi yapılması çifte vergilendirmeye yol açacak, uluslararası vergilendirme ilkelerine aykırılık oluşturacaktır. Ayrıca ticari kazanç üzerinden vergi kesintisi yapılması anlaşma imzaladığımız ülkelerle sorun yaşamamıza neden olabilecek, vergi anlaşmalarına aykırı şekilde yapılan vergi kesintisi tutarlarının iade edilmesi istenebilecektir. Neticede, dar mükelleflerden haksız yere yapılan vergi kesintisi, dar mükellefin ana merkezinin bulunduğu ülkede yabancı ülkelerde ödenen vergi niteliğinde mahsup imkânı bulunmaması nedeniyle mükerrer vergilendirmeyle sonuçlanacaktır. Dar mükelleflerden alınan reklam hizmetlerinden vergi kesintisi yapılması Türkiye'de hizmetten yararlanan açısından ek maliyet oluşturabilecektir. Reklam sağlayan kurumların uluslararası alanda güçlü ve etkin olması sözleşmelerde ödemenin net tutarlar üzerinden yapılmasını ve ilave vergi yükünü üstlenmeyi kabul etmemelerini gündeme getirebilecektir. Bu nedenle reklamdan yararlananlar açısından ilave maliyet oluşturmasının yanı sıra dar mükellefe vergi iadesi yapılması gündeme gelmesi durumunda yurtdışına kaynak aktarımı gibi bir durumda ortaya çıkabilecektir¹²⁰.

ÇVÖA ülkelerin vergilendirme yetkisini kaynak ülke lehine kısıtlamakta iç hukukta düzenlenen kanun hükmünün uygulamasının önüne geçmektedir. ÇVÖA'nın düzenlenme amacı mükerrer vergilendirmenin önüne geçilmesi ve gelir unsuru üzerinden bir kere vergi alınmasıdır. Yabancı kurumların Türkiye'de sağladığı reklam hizmetlerinin vergilendirilebilmesi için, bu hizmetlerin ülkemizde yer alan bir işyeri veya daimi temsilciliği ile ilişkilendirilen internet sunucusu tarafından sağlanması gerekmektedir.

¹¹⁹ Yüce, a.g.m., s.65-67.

¹²⁰ Kahraman, A., (2019), "Türkiye'nin Dijital Ekonomi Vergilemesi Vergide Korumacılık Mı?," s.5, https://www.vergidegundem.com/documents/10156/4805616/Nisan_mak1.pdf/0456da98-18c8-4824-8045-7b654fe33e87 adresinden 20.12.2019 tarihinde ulaşılmıştır.

OECD Model Vergi Anlaşması yorumlarında da belirtildiği üzere web sitesinin depolandığı veya siteye erişimin sağlandığı sunucunun bulunduğu lokasyon bu sunucuyu işleten kurumun sabit işyeri olarak kabul edilmektedir. Ancak yabancı kurumların (Google, Facebook) web sunucularının Türkiye’de bulunmaması nedeniyle yürürlükteki vergi mevzuatı ile Türkiye’nin imzaladığı ÇVÖA hükümleri çerçevesinde, bu kurumların Türkiye’de vergilendirilmesinin vergi anlaşmalarında değişiklik yapılmadığı sürece mümkün olamayacağı, ayrıca reklam ödemeleri üzerinden KVK’ya göre vergi kesintisi yapılamayacağı sonucu ortaya çıkmaktadır.

2.2.2. Uluslararası Anlaşmaların Yerel Kanunlardan Öncelikli Uygulanması

Anayasanın Vergi Ödevi başlıklı 73’üncü maddesinde; “Herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlü olduğu; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulup, değiştirileceği veya kaldırılacağı” hükmüne yer verilmiştir.

Anayasanın 90’ıncı maddesinin son fıkrasında; “Usulüne göre yürürlüğe konulmuş Milletlerarası Antlaşmaların kanun hükmünde olduğu, bunlar hakkında Anayasa’ya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesi’ne başvurulamayacağı, usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası antlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası antlaşma hükümlerinin esas alınacağı” belirtilmiştir.

Anayasanın 90’ıncı maddesinde düzenlenen uluslararası anlaşmalar Anayasanın Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM)’nin görev ve yetkilerinin düzenlediği bölümünde ‘D. Milletlerarası Antlaşmaları Uygun Bulma’ başlığı altında yer almaktadır. Buna göre, uluslararası anlaşmaların yürürlüğe girebilmesinin, TBMM tarafından onaylanmasına ve bu onaylamayı bir kanunla uygun bulmasına bağlı olduğu, ayrıca bu anlaşmaların yayınlanmadan yürürlüğe konulamayacağı aynı maddenin birinci ve üçüncü fıkrasında belirtilmiştir. TBMM tarafından onaylanan bu Antlaşmaların Cumhurbaşkanı tarafından onaylanıp RG’de yayımlandıktan sonra yürürlüğe girmiş olacağına ise Anayasanın 104 ‘üncü maddesinde yer verilmiştir.

Vergi mevzuatımızda uluslararası anlaşmalar KVK ile Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK)¹²¹’da yapılan düzenlemelerde yer bulmuştur. KVK’nın başlıklı 35’inci maddesinde; “Diğer kanunlardaki muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümlerin, Kurumlar Vergisi

¹²¹ 3065 sayılı Kanun 02.11.1984 tarihli ve 18563 sayılı RG’de yayımlanmıştır. Tezin ilerleyen bölümlerinde bu Kanun “KDVK” olarak adlandırılacaktır.

(KV) bakımından geçersiz olduğu, KV ile ilgili muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümlerin, ancak bu Kanun, GVK ve VUK'a hüküm eklenmek veya bu kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği ancak Uluslararası Anlaşma Hükümlerinin saklı olduğu” belirtilmiştir.

KDV’nin 19’uncu maddesinde ise; “Diğer kanunlardaki vergi muafık ve istisna hükümlerinin bu vergi bakımından geçersiz olduğu, KDV’ye ilişkin istisna ve muafiyetler ancak bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği, ancak Uluslararası anlaşma hükümlerinin saklı olduğu” hükmüne yer verilmiştir.

ÇVÖA milletlerarası anlaşma kapsamında nitelendirilebilir. Hem ÇVÖA’ları hem de milletlerarası anlaşmalar ya ülkeler arasında ya da ülke kuruluşları arasında düzenlenmekte ve birtakım yükümlölükler içermektedir. Bu sebeple, ÇVÖA Anayasamızın 90’ıncı maddesi hükümlerine göre hayata geçmekte ve uygulanmaktadır. Hukuk sisteminde kanun hükümlerinin uygulanması açısından özel düzenleyici hukuk kuralları genel düzenleyici hukuk kurallarının önüne geçmekte, bir anlamda özel kanun düzenlemesi genel nitelikteki kanun hükümlerinin uygulanmasını engellemektedir. Bu kapsamda, Anayasaya göre milletlerarası anlaşmaların kanun hükmünde değerlendirilmesi ve özel nitelikli kanun düzenlemesiyle yürürlüğe girmesi, bu anlaşmaların vergi kanunlarımıza göre öncelikli olarak uygulanmasına yol açmaktadır¹²².

Vergilendirme yetkisinin Anayasal dayanağını oluşturan vergi yükümlölüğü kişilerin mali gücüne göre vergi ödemesini öngörmekle birlikte kişilerin mülkiyet hakkını da sınırlandırmaktadır. Vergi ödevi mülkiyet hakkıyla birlikte Anayasa’da temel hak ve ödevler arasında sayılmıştır. Anayasamızın 35’inci maddesiyle düzenlenen mülkiyet hakkının kamu yararına kanunla sınırlandırabileceği hükmü, vergi otoritesine kamu harcamalarını karşılamak üzere vergilendirme yetkisinin kullanımına imkân tanımakta, böylece kişilerin mal varlıklarında azalma meydana getirmektedir. Ülkelerin sahip olduğu bu yetkinin başka bir devlet tarafından kullanımına izin verilmesi anlamına gelen uluslararası anlaşmalar Anayasada bir madde hükmüyle düzenlenerek yasallık kazanmaktadır. Bu nedenle, uluslararası anlaşmaların iç hukuktaki kanun hükümleri ile çatışması durumunda vergi anlaşması hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir¹²³.

Uluslararası anlaşmaların kanun hükmünde olduğu ve yürütme organlarınca uyulması

¹²² Başak, L., (2005). “Türkiye’nin İmzalamış Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Yürürlüğe Girme Prosedürü,” *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 201, s.80.

¹²³ Erdem, M.E., Erdem, İ.A., (Nisan, 2019), s.15-20, Uluslararası Vergi Anlaşmalarının İç Hukuktaki Konumu, Humanities Sciences, <https://atif.sobiad.com/index.jsp?modul=makale-goruntule&id=AW4vatgFyZgeuuwfeIC0> adresinden 05.03.2020 tarihinde ulaşılmıştır.

gerektiği konusu Gelir İdaresi'nin vermiş olduğu özelgelere de yansımış, ÇVÖA'da bir hükmün yer alması durumunda öncelikle anlaşma maddelerinin dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir¹²⁴.

ÇVÖA yasa hükmünde olmasının yanı sıra yürürlükteki vergi kanunları açısından özel düzenlemeler barındırması, KVK'nın 35'inci maddesinin 3'üncü fıkrası hükmüyle Anayasa'da düzenlenen 'temel hak' kavramının vergilendirme alanındaki haklar ile yükümlülükleri kapsamı nedeniyle vergi anlaşmalarının yerel düzenlemelerden üstün tutulması ve öncelikli uygulanması gerektiği düşünülmektedir. Öte yandan, ÇVÖA'da vergi konusu yapılamayacak bir konunun kaynak devlet tarafından uygulanma yönteminin nasıl olacağı konusu net şekilde belirlenmemiştir. Bu kapsamda Gelir İdaresi yurtdışı kurumdan reklam hizmeti alımında ödemeyi yapan mükellefe önce vergi kesintisini yaptırıp, bilahare koşulların sağlanması halinde kesilen verginin iadesini sağlayabilir. Bu yöntemin uygulanması sonucunda, dar mükellef kurumların elde ettiği kazançların ülkemizde işyeri oluşmaması nedeniyle vergilendirilememesi gerektiği yönündeki ÇVÖA hükmü uygulanmamış olmaktadır¹²⁵.

Anayasaya göre uluslararası anlaşmaların kanun hükmünde olduğu, bu anlaşmalarla kanunların değişik maddeler göstermesi halinde anlaşma hükümlerinin dikkate alınacağı, ÇVÖA'nın da bu kapsamda değerlendirileceği, ayrıca KVK ve KDVK'da yer alan 'Uluslararası anlaşma hükümlerinin saklı olduğu' yönündeki düzenleme ile vergi kanunlarının uygulanmasında uluslararası anlaşmaların (ÇVÖA'nın) üstün tutulacağı, yani öncelikli uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte, ÇVÖA'ya göre vergilendirme konusu yapılamayacak bir kazanç unsurunun kaynak devlet tarafından nasıl uygulanacağı konusu net bir şekilde belirlenmemiştir.

2.3. Dijital Ekonominin Uluslararası Alanda Vergilendirilmesi

Dijital ekonominin kendine has özellikleri ve kolaylıkları hizmetin sunulduğu yer ile yararlanıldığı yerin farklı ülkelerde olmasına imkân sağlamaktadır. Bu sayede girişimciler daha az maliyetle çalışma imkânı ve vergi teşvikleri sağlayan ülkelerde konumlanmakta, sahibi oldukları web siteleri üzerinden dünyanın bir ucundan öbür ucuna mal transferi

¹²⁴ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğünün 10/03/2017 tarih ve 64597866-125[30-2014]-4427 sayılı özeliği, "Yurtdışındaki firmaların mukimi olduğu ülke ile ülkemiz arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının bulunması ve bu anlaşmalarda söz konusu ödemelere ilişkin bir hükmün bulunması durumunda, öncelikle bu hükümlerin dikkate alınacağı tabiidir."

¹²⁵ Çakmak, a.g.m., s.5,6.

gerçekleştirmekte ya da dijital ortamda hizmet (danışmanlık, pazarlama) sunabilmektedirler. Ekonomik faaliyetin dijital alana yönelmesi işlemlerin internet ortamında ticari olarak yürütülmesine olanak sağlamakla beraber internetin kişisel amaçlı olarak da kullanılması (sosyal medya siteleri, Google hizmetleri gibi) nedeniyle bu işlemlerin gerçekleştirilmesini sağlayan kuruluşların ulusal ya da uluslararası alanda vergilendirilmesinde hangi ülkenin yetkili olduğu, bu yetkinin nasıl ve hangi oranda kullanılacağını gündeme getirmektedir.

2.3.1. Avrupa Birliği Komisyonunun Çözüm Önerisi Kapsamındaki Yasa Taslağı

Dijital ekonominin yukarıda bahsedilen özellikleri Avrupa Birliği (AB) ve OECD gibi uluslararası kurumların dijital faaliyetlerin vergilendirilmesine ilişkin tanım ve kavramları yeniden belirlemeye yöneltmiş, bu kapsamda Avrupa Birliği Komisyonu bazı çözüm önerilerinde bulunmuştur.

Avrupa Komisyonu yaptığı araştırmada dijital ekonominin dijital olmayan alanlara göre daha düşük düzeyde vergilendirildiğini, bu durumun dijital ekonomik faaliyetlerin gerçekleştirildiği ülkede fiziki ortamda işyerine gereksinim duyulmaması ve bu işlemlerin gerçekleştirilmesini sağlayan varlıkların kolayca başka bir yere taşınabilmesinden kaynaklandığı kanısına varılmıştır. Bu nedenle, Komisyon Mart 2018’de ‘Dijital Ekonominin Adil Vergilendirilmesi’ konusunu gündemine alarak öneri paketi hazırlamıştır. Bu öneri kapsamında dijital işletmelere KV uygulanması ile bazı dijital faaliyetlerden sağlanan kazanç üzerinden benzer nitelikte dijital hizmet vergisi alınması görüşü ortaya çıkmıştır. KV konusunda reform niteliğinde kalıcı bir uygulamaya geçilmesi, bu vergilemenin uygulanacağı zamana kadar da geçici önlem kapsamında seçili bazı dijital hizmet gelirlerinden dijital hizmetler vergisi adı altında vergi alınmasının uygun olacağı belirtilmiştir. Bu çerçevede, kullanıcı katılımıyla oluşturulan değerin esas alındığı seçili bazı dijital işlemlerin vergilendirilmesi amacıyla dünya geneli ve AB için ayrı ayrı hâsılat tutarlarının belirlenmesi, bu hizmetlerden sağlanan brüt hâsılat tutarları üzerinden %3 oranında vergi alınmasının uygun olacağı belirtilmiştir. AB’nin dijital ekonomik faaliyet ve işlemlerin vergilendirilmesine yönelik öneride bulunduğu bu düzenlemeye ilişkin olarak 2018 yılı itibarıyla birlik üyesi ülkelerde öneri paketinde vurgulanan şekilde bir vergilendirme yapılmamıştır.

Uluslararası vergi hukuku uygulamalarında dikkate alındığı şekilde, dar mükelleflerin ticari kazançlarının vergilendirilmesinde faaliyet gösterilen ülkede işyeri ya da daimi

temsilci bulundurulması ve elde edilen kazancın buralar aracılığıyla yapılan işlemlerden elde edilen gelirle sınırlı tutulması esastır. Bu şekilde yürütülen vergileme sonucu oluşan mükerrer vergileme sorunu ülkelerin aralarında düzenledikleri ÇVÖA'da kendilerine tanınan haklar çerçevesinde çözüme kavuşturulmaktadır. AB Komisyonu değişen dünyanın yeni iş biçimlerinin oluşturduğu katma değeri mevcut düzenlemelerle kavramanın zorluğu karşısında, bundan sonraki süreçte hizmetten yararlananların etkisinin de dikkate alınmasına vurgu yapmıştır. Buna göre, hizmetin sağlandığı yani katma değer oluşturulduğu yerde vergi ödenmemesi nedeniyle ortaya çıkan uyumsuzluğun giderilmesi amacıyla kullanıcı esaslı oluşan değer dikkate alındığı seçili bazı dijital işlemlerden sağlanan brüt hâsılâtın vergilendirilmesi için 'Dijital hizmet vergisinin' uygulanabileceği önerisinde bulunmuştur¹²⁶.

AB Komisyonu'nun önerisi kapsamında dijital ortamda yürütülen faaliyetlerin vergilendirilmesi amacıyla kısa ve uzun vadeli çözüm önerisi paketinde yer alan dijital hizmetler vergisinin ayrıntılarına aşağıda yer verilecektir.

Dijital hizmet vergisinin konusunu AB üyesi ülkelerde sunulan sanal reklam hizmetleri, çevrimiçi platformlardaki aracılık hizmetleri ve veri iletim hizmetlerinden elde edilen gelirler oluşturmaktadır. Bu hizmetlerin ayrıntıları şunlardır¹²⁷;

Reklam hizmeti; dijital ortamlarda kullanıcıları etkilemek amacıyla arama hizmeti sağlayan siteler ile sosyal medya sitelerine yerleştirilen reklamlar dijital hizmet vergisinin kapsamı alanındadır. Bu hizmetlerin sunulmasını sağlayan Google, Facebook, Instagram gibi kurumların birlik üyesi ülkeler üzerinden kazandığı reklam gelirin vergilendirilmesi hedeflenmektedir.

Aracılık hizmeti; dijital ortamda faaliyet gösteren uygulamalar sayesinde hizmetten faydalananların birbirlerini bulması ya da iletişim kurmasına olanak sağlayan veya bunlar arasında mal/hizmet ticaretine olanak sağlayan platform hizmetleri de bu verginin kapsamı alanındadır. Bu kapsamda oluşturulan dijital ortamlar aracılığıyla yolcu ile ulaşım aracını buluşturan UBER ya da kiracı ile konaklama hizmeti sağlayıcısını buluşturan AirBnb gibi uygulamaların vergilendirilmesi düşünülmektedir.

Veri iletim hizmeti; dijital ortamlardaki kullanıcıları davranışları sonucu oluşan verilerin biriktirilmesi ve kullanıcılara ilişkin toplanan içeriklerin bir bedel karşılığında başka birimlere aktarılması hizmeti de dijital hizmet vergisinin kapsamı alanındadır.

¹²⁶ Akçura, a.g.m., s.8.

¹²⁷ Nazalı, a.g.m., s.3.

AB ülkeleri içerisinde yerleşik kullanıcılara sağlanan hizmetlerde gelirin elde edildiği yerin belirlenmesi açısından, dijital platforma ulaşım sağlayan bilgisayar, mobil cihaz vb.de reklamın bir kere görülmesi durumunda kullanıcının birliğe üye ülkenin mukimi olduğu kabul edilmektedir. Dijital hizmet vergisi mükellefiyeti açısından AB’de mükellef olmanın koşulu dijital hizmet sağlayıcısının gelirin dünya geneli ve AB için belirlenen tutarların aşılmasıdır. Bu tutarlar, bir vergilendirme döneminde dünya geneli için 750 milyon €, AB için 50 milyon € olarak belirlenmiştir. Vergi konusu yapılacak hâsılatın belirlenmesinde ise bir takım kriterler esas alınmaktadır. Reklam hizmetinin belirli zaman aralığında dijital aygıtta görüntülenme sayısı, dijital platformlar vasıtasıyla yapılan mal alım satımı ya da hizmet sunumunda bu işlemlerin gerçekleştirilme sayısı, dijital platformlara ulaşmak amacıyla açılan hesap sayısı ile bu platformların kullanımı sonucu üretilen verinin iletilme sayısı gibi kriterlerden hâsılat tutarının tespit edilmesinde yararlanılmaktadır. Dijital hizmet vergisine ilişkin tespit edilen hasılatı uygulanacak vergi oranı %3’tir. Bu oran elde edilen hasılatı uygulanacak olup, dijital hizmet vergisini kurumlar vergisinden ayıran nokta burasıdır. Şirketlerin bilanço karı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinin aksine, dijital hizmet vergisinde hâsılat tutarı dikkate alınmaktadır. AB Komisyonu’nun çözüm önerisi kapsamında hazırlanan vergi taslağına ilişkin çıkarılacak kanun vb. yönetsel düzenlemelerin üye ülkelerin iç mevzuat hükümlerine uyumlu hale getirilmesi ve 2019 yılı sonuna kadar bu çalışmaların yapılarak 2020 yılı Ocak ayı itibariyle verginin yürürlüğe girmesi planlanmaktadır. AB genelinde öneri taslağı uygulanmaya başlanamamış olmasına rağmen üye ülkelerden bazıları konuya yönelik kanun teklifleri hazırlayarak yürürlüğe konulması için gerekli çalışmaları yapmaktadırlar¹²⁸.

İnternet sitesi aracılığıyla gerçekleştirilen mal ve hizmet sunumu sonucu elde edilen kazancın sadece internet sitesinin fiziksel olarak bulunduğu ülkede vergilendirilmesinin adil olmadığı, internet sitesi aracılığıyla sunulan hizmetten yararlananların bulunduğu ülkede de katma değer oluştuğu, bu nedenle katma değer oluşumunda payı olan kullanıcıların mukimi ve mükellefi oldukları ülkenin de bu gelirden pay alması gerektiği yönünde görüşler ileri sürülmektedir. Bu çerçevede, AB ülkeleri yerleşiklerine internet siteleri aracılığıyla sunulan hizmetlerden elde edilen gelir üzerinde ilgili ülkenin vergileme yetkisine sahip olması, bu gelirden vergi alınmasının temini amacıyla, AB Komisyonu kısa ve uzun vadeli çözüm önerisi kapsamında kalıcı reform olarak düşünülen kurumlar vergilendirilmesinin

¹²⁸ Nazalı, a.g.m., s.3-5.

yapılacağı zamana kadar geçici önlem olarak dijital hizmet vergisinin (digital services tax) uygulanması tavsiyesinde bulunmuştur.

2.3.2. İspanya

İspanya'daki düzenleme internet aracılığıyla sağlanan pazarlama ve aracılık hizmetleri, tüketiciler arasında irtibat kurulmasına olanak sağlayarak mal teslimi ve hizmet ifasına aracılık hizmetleri ile veri aktarımına ilişkin dijital hizmetleri sağlayan mükellefleri kapsamaktadır. Bu vergi İspanya'da gerçekleştirilen dijital hizmet gelirlerinden sağlanan kazançların KDV hariç brüt hâsılat tutarları üzerinden %3 oranında uygulanacaktır. Ayrıca, söz konusu hizmetleri sağlayanların tam veya dar mükellef olup olmaması ile bu hizmetlerin ülkede yerleşik gerçek veya tüzel kişiliklere verilmesi vergilendirmeyi etkilemeyeceği gibi bu hizmetlere ilişkin ödemelerin ülke içi ya da dışından yapılması da bir önem taşımayacaktır. Öte yandan, İspanya vergi idaresi hizmetten yararlanan kullanıcıların İspanya'da olduğuna ilişkin tespit sorumluluğunu hizmet sağlayıcılara yüklemiştir. Bu sorumluluk ise kullanıcı cihazlarının IP adresinin belirlenmesiyle yerine getirilecektir.

İspanya'da gerçekleştirilen dijital hizmetler nedeniyle ülkede sağlanan kazancın miktarının belirlenmesinde dikkate alınacak kıstaslar ise şunlardır;

- Kullanıcı aygıtlarında reklamların görünmesi,
- Kullanıcıların dijital bir cihaz üzerinden hesap açması,
- Açılan bu hesaplar aracılığıyla dijital platformlarda gerçekleştirilen hizmet kullanıcılarının sayısı,
- Veri alışverişi gerçekleştirilen kullanıcıların sayısı.

Vergiye tabi hâsılat tutarının tespit edilmesi açısından ikili bir belirleme yapılmıştır. Bunlar, içinde bulunulan takvim yılı hâsılat tutarı ile bu takvim yılının öncesi vergilendirme dönemi hâsılat tutarı. Bu tutarlar takvim yılı için 750 milyon €'nın üzerinde olması, evvelki vergilendirme dönemi için ise 3 milyon €'nın üzerinde olmasıdır. Bu tutarları aşan hâsılat tutarları dijital hizmet vergisi kapsamında vergilendirilecektir. Ayrıca beyannameler üçer aylık dönemleri kapsayacak şekilde verilecektir. İspanya'da Ocak 2019'da yayınlanan vergi taslağına ilişkin düzenlemenin, 2019 yılının Haziran ayından itibaren uygulanması beklenmektedir¹²⁹.

¹²⁹ Akçura, a.g.m., s.9.

İspanya'daki dijital hizmet vergisi uygulaması, yerel kullanıcı ve tüketiciler ile yerel işletmelere sağlanan belirli dijital hizmet gelirlerinin brüt tutarları üzerinden %3 oranında vergi uygulanmasını öngörmektedir. Verginin kapsamı aşağıda yer alan dijital hizmetler ile sınırlıdır;

- Online reklamcılık hizmetleri,
- Online aracılık hizmetleri ile,
- Kullanıcı verilerinin satışı (veri aktarım hizmetleri).

Verginin uygulanmasında belirli bir muafiyet yoktur, bununla birlikte aşağıda belirtilen bazı dijital hizmetler verginin kapsamı dışındadır;

- Satıcıların web siteleri üzerinde mal veya hizmetlerin çevrimiçi satışlarda,
- Çevrimiçi aracılık hizmetinde son kullanıcılar arasında mal veya hizmet satışlarında,
- Çevrimiçi aracılık hizmetlerinde temel amaç kullanıcılara dijital içerik sağlamak veya onlara iletişim veya ödeme hizmetleri sağlamak olduğunda da bu işlemler vergiden hariç tutulacaktır¹³⁰.

İspanya'da herhangi bir şirketin dijital hizmet sunması durumunda vergiye tabi kişi/kurum olarak kabul edilmektedir. Genel olarak, bir kullanıcının konumu bağlantı IP adresinin bulunduğu yerde olduğu varsayılacaktır. Dijital hizmet vergisi uygulamasında, hizmet kullanıcısı İspanya'da bulunduğu, kullanıcının hizmet sağlayıcısı için gelir yaratmasına katkıda bulunup bulunmadığına bakılmaksızın İspanya'da dijital hizmet gerçekleşmiş kabul edilir.

İspanya'daki dijital hizmet vergisi uygulaması, dolaysız vergilerde olduğu gibi elde edilen gelire dayalı olarak hesaplanmasına rağmen dolaylı bir vergi olarak kabul edilmektedir. Prensip olarak dijital hizmet vergisi, sağlayıcıların özelliklerinden bağımsız olarak sunulan hizmetlere odaklandığı için vergi gelir veya servet vergisi olarak görülmemekte ve İspanya tarafından imzalanan vergi antlaşmalarının kapsamı dışında kalmaktadır¹³¹.

¹³⁰ Spain - Digital Services Tax, <https://www.bdo.global/en-gb/microsites/digital-services-taxation/countries-cit-map/spain-digital-services-tax> adresinden 23.07.2020 tarihinde ulaşılmıştır.

¹³¹ Spain - Digital Services Tax, <https://www.bdo.global/en-gb/microsites/digital-services-taxation/countries-cit-map/spain-digital-services-tax> adresinden 23.07.2020 tarihinde ulaşılmıştır.

2.3.3. İtalya

İtalya'daki dijital işlem vergisi düzenlemesi gerçekleştirilen işlem sayısı üzerinden alındığı için dolaylı bir vergi türüdür. Düzenleme yurtdışı şirketler tarafından İtalya'da bulunan kişi ve kurumlara internet ortamda sağlanan hizmetleri kapsamaktadır. Hizmet sağlayıcısının İtalya'da yerleşik olması ya da yabancı kuruluş (dar mükellef) olması vergilendirmeyi etkilememektedir. Gerçekleştirilen işlem tutarları üzerinden %3 oranında stopaj yapılmak suretiyle verginin tahsilâtı sağlanmış olacaktır. Ayrıca, gerçekleştirilen işlem miktarı yılda 3.000'nin altında kalan kurumlara istisna hükümleri uygulanacaktır¹³².

İtalya'da, dijital işlemlerin vergilendirilmesi amacıyla işleme dayalı bir vergileme önerisi hazırlanmış, uygulama çerçevesinde ülkede yerleşik olan ya da olmayan bütün işletmelerin kapsama dâhil edilmesi öngörülmüştür. İçeriğin kullanıcı ya da kullanıcılar tarafından oluşturulduğu dijital işlemlerde, işlem değerinin vergilendirilmesi mevcut kurumlar vergisi kanunu hükümlerine göre kavranamamakta ya da kısmen kavranmaktadır. Bu nedenle, 2019 yılı Ocak ayından itibaren uygulanmak üzere, dijital hizmet sağlayıcıları tarafından İtalya'da yerleşiklere internet ya da elektronik ortamda sunulan hizmetlerin vergilendirilmesi sağlanacaktır. Dijital işlem vergisi, vergilendirilebilir işlem değeri üzerinden %3 oranında uygulanacak, vergi elektronik ortamda dijital hizmet sağlanması karşılığında ödenen bedelin KDV hariç tutarı üzerinden hesaplanacaktır.

Vergi, belirli küçük işletmeler dışında sadece İtalya'da yerleşik tüketiciler ile İtalya'da yerleşik olmayan işletmeler tarafından sonuçlandırılan işlemlere uygulanacak, işlem sağlayıcısının bulunduğu ya da yerleşik olduğu yere bakılmaksızın vergi mükellefiyeti uygulanacaktır. Fakat bir yılda en çok 3.000 vergilendirilebilir işlem sözleşmesi yapan işletmelere yönelik bir istisna uygulanacaktır, bu rakam minimum faaliyet sınırı olarak da kabul edilmektedir. Buna karşılık, vergiyi tahsil etme sorumluluğu İtalyan müşterilere aittir. İtalyan hizmet alıcısının ödeme yapıldığında ödenen tutardan vergi stopajı yapması ve vergi dairesine göndermesi gerekmektedir. Dijital işlem vergisi işleme dayalı bir vergi olarak tasarlandığı için, İtalya'da fiziksel olarak bulunma seviyesine bakılmaksızın, yurtiçi ve yurtdışı internet hizmet sağlayıcılarını kapsamalı, çifte vergilendirme anlaşmaları kapsamı dışında kalmalıdır. Dijital işlem vergisinden elde edileceği tahmin edilen gelirin ise yıllık

¹³² Nazalı, a.g.m., s.8.

190 milyon Euro olması beklenmektedir¹³³.

2.3.4. İngiltere

İngiltere'deki dijital hizmet vergisi düzenlemesine ilişkin tartışmalar bu verginin ÇVÖA kapsamında değerlendirilebilmesi üzerinde yoğunlaşmıştır. Vergi Anlaşmalarında bazı kazanç unsurlarına istisna hükümleri uygulanmakta bazen de kaynak ülkede yapılan vergileme yerleşik olunan ülkedeki vergilerden mahsup edilmektedir. Dolaylı vergiler işlem üzerinden alınmakta, kazanç üzerinden alınan gelir vergilerinin aksine gerçekleştirilen her bir satış işlemi vergiye tabi tutulmaktadır. Dijital hizmet vergisi işlem üzerinden alındığı için dolaylı bir vergi türüdür. ÇVÖA'da ise kazanç unsurlarının vergilendirilmesi öngörülmekte gelir üzerinden alınan vergiler (gelir, kurumlar vergisi gibi) anlaşmaya konu edilmektedir. Dolayısıyla dijital hizmet vergisi işlem üzerinden alındığı için vergi anlaşmalarının kapsamı dışında kalacak, anlaşmaların dar mükelleflere yönelik sınırlandırıcı hükümleri dikkate alınmayacaktır. İngiltere'deki düzenleme ülkede oluşturulan değere kullanıcı kitlesinin dâhil edilerek katkı sağlaması ve değer in İngiltere'de oluşturulması üzerine kurulu olup, belirlenmiş dijital işlemlerden gelir elde edenlerin tam veya dar mükellef olmasının uygulama açısından etkisi olmayacaktır. Düzenlemeye göre, vergi brüt kazanç tutarına %2 oranında uygulanacak, matrahın belirlenmesinde KDV hariç tutarlar dikkate alınacak, ayrıca gelirin elde edilmesi amacıyla yapılan giderler matrahtan indirim konusu yapılamayacaktır. Böyle hesap edilen dijital hizmet vergisi İngiltere kurumlar vergisi uygulamasında harcama unsuru olarak dikkate alınabilecek fakat KV'den mahsup yapılamayacaktır¹³⁴.

İngiltere hükümeti 2019 yılına ilişkin bütçe görüşmelerinde İngiltere'de dijital faaliyetlerden elde eden gelirlerin vergilendirileceğini, bu verginin dar kapsamlı tutulacağını ve 2019 yılında yasalaştırılıp 2020 Nisan ayından itibaren uygulanacağını açıkladı. Uygulama önerisine göre, önemli derecede kullanıcı katılımının oluşturduğu dijital işletme kazançları %2 oranında dijital hizmet vergisine tabi tutulacaktır. Sosyal medya platformları, arama motorları ve çevrimiçi pazarlarda kullanıcı etkisiyle oluşan hizmetin yarattığı değer in nasıl oluşturulduğu ve oluşan bu değere ilişkin bazı ticari faaliyetlerin kurumlar vergisi

¹³³ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Tax Challenges Arising from Digitalisation–Interim Report 2018, s.143, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264293083-en.pdf?expires=1585409506&id=id&accname=guest&checksum=6F2817B9B5C5FD00391A3C430E8C1C9B> adresinden 29.03.2020 tarihinde ulaşılmıştır.

¹³⁴ Akçura, a.g.m., s.10-11.

kanunu kapsamında vergilendirilmesinde uyumsuzluk yaşanmaktadır. Bu uyumsuzluğun, hedefe yönelik reklamlar ya da iletişim ağı (network) etkisinde kullanıcı sayısının oluşturduğu değerin olanak sağladığı hizmetlerde, içerik gönderme nedeniyle olduğu düşünülmektedir. Bu nedenle, daha az kullanıcı sorumluluğuna dayalı değerin olduğu ve firmaların doğrudan tüketiciye hizmet sağladığı yerdeki gelirler vergi dışı bırakılmaktadır. Kullanıcı katılımına dayalı bağlantı gelirleri ile kullanıcıların tanımlanması ve vergi mükellefinin belirlenmesi konusunda teknik mevzuattan yararlanılacaktır. Firmalar açısından vergiye nasıl riayet edileceği, örneğin İngiltere’de tıklama (clicks) ve bu tıklamaların her birinden oluşan gelire ilişkin detaylı veri toplanması konusu bazı işletmelerde diğerlerinden daha kolay takip edilecektir.

Dijital hizmet vergisi uygulamasında Birleşik Krallıkta önemli derecede varlık gösteren tanınmış çokuluslu büyük teknoloji şirketlerinin vergilendirilmesi öngörülmektedir, ancak uygulama beklenmedik şekilde pek çok diğer işletmeleri de etkileyebilecektir. Uluslararası teknoloji firmalarının vergilendirilmesi amaçlansa bile bazı firmalarda dijital hizmet vergisine tabi olabilirler. Öte yandan, dijital hizmet vergisinin tasarısı gerekçesinde kâr marjları çok düşük ya da zarar eden işletmeler açısından oluşabilecek sorunların önlenmesi amacıyla alternatif güvenli alanların oluşturulması da öngörülmektedir. Bu çerçevede, faaliyet kapsamındaki işletmelerin dünya genelindeki gelirlerinin 500 milyon sterlinden fazla olması ya da İngiltere’de kullanıcı katılımıyla ilişkilendirilen faaliyetler kapsamındaki gelirleri 25 milyon sterlinden fazla olan işletmeler dijital hizmet vergisi kapsamına alınacaktır¹³⁵.

2.3.5. Amerika Birleşik Devletleri

Amerika Birleşik Devletleri’nde (ABD) dijital hizmetlerin vergilendirilmesi konusunda tarafsız Federal düzenleme yaklaşımı yerine bu konuda düzenleme yapma ve yasama kararlarını tek başına alma yetkisi eyaletlere bırakılmıştır.

ABD Kongresi, dijital ürünlerle ilgili vergilendirme ve kaynak sağlama sorunlarının karmaşıklığını çözmek için ‘Dijital Mal ve Hizmetler Vergi Adaleti Yasasını 2019’ yürürlüğe koymuştur. Bu yasa tasarısı, dijital ürün ve hizmetlerin vergilendirilmesinde

¹³⁵ Digital Services Tax:UK Consultation, (Kasım, 2018), 29.02.2020 tarihinde <https://www.simmons-simmons.com/publications/ck0a15pplmvnd0b855jgoi57d/151118-digital-services-tax-uk-consultation> adresinden ulaşılmıştır.

tarafsızlığı, basitliği ve adaleti teşvik etmek için tasarlanmıştır. Ancak, önceki yıllarda sunulan bu ve benzeri tasarılar Kongre tarafından yasalaştırılmamıştır.

ABD'de, birçok eyalet dijital ürünleri vergilendirmek için mevcut satış ve kullanma yasasının dışında internet üzerinden erişilen veya internetten indirilen dijital ürünlerin vergilendirilmesine yönelik yeni yasalar çıkarmıştır. Halen (2019 Aralık itibariyle), 45 eyaletin yaklaşık 20 tanesinde dijital ürünlerin vergilendirmesi için yasa bulunmamaktadır. Çünkü bu eyaletler ya elektronik olarak teslim edilen ürünleri vergilendirme yeteneğine sahip değildir ya da satış vergisine tabi olmayan dijital ürünleri özel olarak tanımlamışlardır. Geri kalan eyaletler, dijital bir ürünün nasıl vergilendirileceği konusunda geniş kapsamlı bir yöntem üzerinde anlaşmamaktadırlar¹³⁶.

Eyalet dışındaki satıcıların, eyalet tarafından belirlenen satış eşikini (100.000\$ veya 200 işlem sıklığı) karşılamaları durumunda, bu müşterilere yapılan satışlar üzerinden vergi tahsil edilmesi ve vergi idaresine havale edilmesi gerekmektedir. Ekonomik nexus rules¹³⁷a göre, ABD'de yerleşik olmayanlar da dâhil olmak üzere, eyaletlere özgü satış eşikini aşan tüm şirketler bu vergiden etkilenecektir. Eyaletle bağlı olarak, satıcının maddi varlık satışına ek olarak dijital ürün ve hizmet satışları üzerinden vergi alınması istenebilir¹³⁸.

Üç eyalet -Maryland, Nebraska ve New York- Ocak 2020'de dijital reklamcılık hizmetlerini vergilendirmek için mevzuat çıkarmıştır. Maryland Yasa Tasarısı (S.B. 2), çevrimiçi dijital platform şirketleri tarafından hedefe yönelik reklamlardan elde edilen gelirlerin federal ve eyalet yönetimleri tarafından vergilendirilmesi amacıyla, bir şirketin eyalet sakinlerinden reklam görüntüleme karşılığında topladığı gelir üzerinden bir tür satış vergisinin uygulanması önerilmiştir. Söz konusu yasa tasarısı, banner ve arama motoru reklamları, web sitesi veya uygulama reklamları ile bir yazılımın parçası içindeki reklamlar da dâhil olmak üzere yeni bir brüt dijital hâsılat vergisinin dağıtım formülüyle belirlenmesi esasına dayanan bir uygulamadır¹³⁹. Maryland Eyalet Senatosu tarafından Ocak 2020'de

¹³⁶ Oldroyd S., Lipin I., United States Indirect Tax News, (Aralık, 2019), <https://www.bdo.global/en-gb/microsites/tax-newsletters/indirect-tax-news/issue-4-2019/united-states-%C2%A0sales-tax-and-digital-goods> adresinden 25.05.2020 tarihinde ulaşılmıştır.

¹³⁷ Nexus rules, satış geliri, işlem hacmi veya her ikisinin bir bileşimi dâhilinde eyalet içinde yürütülen ekonomik faaliyet seviyesine dayalı satış kriteri olarak tanımlanmaktadır.” <https://www.avalara.com/us/en/learn/guides/state-by-state-guide-economic-nexus-laws.html> adresinden ulaşılmıştır.

¹³⁸ Taxation of The Digitalized Economy, (Mayıs, 2020), sf.60, 25.05.2020 tarihinde <https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2020/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf> adresinden ulaşılmıştır.

¹³⁹ Taxing Digital Advertising: Its Time Has Not Yet Come, (Mayıs, 2020) 25.05.2020 tarihinde <https://www.forbes.com/sites/taxnotes/2020/05/01/taxing-digital-advertising-its-time-has-not-yet-come/#1ea4cd8f3bdf> adresinden ulaşılmıştır.

tanıtılan tasarıya göre, dijital reklamcılık hizmetlerinden elde edilen gelirlerin %10'a varan oranlarda vergilendirileceği, verginin uygulanacağı ilk yılında 250 milyon dolara kadar gelir sağlanacağı, belirtilmiştir¹⁴⁰.

Nebraska Yasa Tasarısı'nda (L.B. 989) çevrimiçi reklamların da dâhil olduğu satış ve kullanım vergisi tabanının genişletilmesi önerilmiştir¹⁴¹. Bu kapsamda, internet üzerinden yayınlanan, belirli bir malın, hizmetin veya siyasi bir adayın mesajını pazarlayan ya da tanıtan reklam mesajı şeklinde tanımlanan dijital reklamların satışının vergilendirilmesi amaçlanmaktadır. Nebraska'daki satış vergisinin tahsilât sorumluluğu sadece eyalet içi satıcılara düşmemekte, eyaletteki satış eşiğinin aşılması durumunda eyalet dışı satıcılar da bu verginin tahsil edilmesinden sorumludurlar¹⁴².

Kansas Vergi Komitesi'nde, çevrimiçi piyasayı düzenleyen mevcut mevzuatı değiştirmeye yönelik Mayıs ayında görüşülen yasa tasarısı (H.B. 2657) kabul edilirse Temmuz 2020'de yürürlüğe girecektir. Kansas, çevrimiçi piyasayı düzenleyen ya da uzaktan satıcılar için herhangi bir uygulama eşiği düzenlemesi olmayan birkaç eyaletten biridir. Başlangıçta diğer eyaletler tarafından kullanılan gelir veya işlem eşiklerini içermeyen tasarı 100.000 \$'lık bir gelir eşiğini içerecek şekilde değiştirilmiştir¹⁴³.

New York yasa tasarısında (A09112) diğer şirketlerle paylaşılan kullanıcı bilgilerini toplayan şirketlerin toplam geliri üzerinden % 5 oranında yeni bir brüt hâsılat vergisinin uygulanması önerilmektedir¹⁴⁴. Dijital reklamcılık hizmetlerine satış ve kullanım vergisi uygulanmasını öngören yasa tasarısına göre, dijital reklamcılık hizmetleri, afiş reklam, arama motoru reklamcılığı, geçiş reklamları ve belirli bir mal, hizmet veya siyasi aday veya mesajı pazarlayan veya tanıtan diğer karşılaştırılabilir reklamcılık hizmetleri de dâhil olmak

¹⁴⁰ Maryland Digital Advertising Tax Hearing Scheduled-January 29, 2020 at 1 p.m. Eastern, (Ocak, 2020), 25.05.2020 tarihinde <https://www.stateandlocaltax.com/?s=the+2020+state+legislative> adresinden ulaşılmıştır.

¹⁴¹ The 2020 State Legislative Trend to Watch -Advertising and Data Taxes, (Ocak, 2020), <https://www.stateandlocaltax.com/?s=the+2020+state+legislative> adresinden 01.06.2020 tarihinde ulaşılmıştır.

¹⁴² Nebraska looks to tax services, digital advertisements, (Ocak 2020), <https://www.avalara.com/us/en/blog/2020/01/nebraska-looks-to-tax-services-and-digital-advertisements.html> adresinden 01.06.2020 tarihinde ulaşılmıştır.

¹⁴³ Kansas Legislative Committee Continues to Work on Marketplace Seller and Facilitator Legislation, (Mayıs, 2020), <https://www.stateandlocaltax.com/?s=the+2020+state+legislative> adresinden 01.06.2020 tarihinde ulaşılmıştır.

¹⁴⁴ Nebraska looks to tax services, digital advertisements, a.g.m.

üzere, dijital ara yüzde reklam hizmetleri olarak tanımlanmıştır. Tasarı, eyalete dijital reklamcılık hizmetleri sağlamak için herhangi bir yöntem sağlamamaktadır¹⁴⁵.

Bazı eyaletlerde, hangi dijital ürünlerin satış vergisine tabi olduğu belirlenmiş ve özel olarak tanımlanmıştır. Örneğin, Nort Carolina, dijital özelliği elektronik olarak teslim edilen veya erişilen aşağıdaki öğeleri içerecek şekilde tanımlamıştır;

- İşitsel eserler,
- Görsel-işitsel eserler,
- Kitaplar, dergiler, gazeteler, bültenler, raporlar veya diğer yayınlar,
- Fotoğraf veya tebrik kartları.

Dolayısıyla, dijital ürün yukarıda özel olarak tanımlananlardan biri değilse, bu ürün eyalette dijital ürün olarak sınıflandırılmaz ve vergilendirilmez. Birçok eyalet dijital ürünleri vergiye tabi şekilde özel olarak tanımlamamış olsa da, bu eyaletlerin bazıları maddi kişisel varlıkların vergilendirilmesi için geçerli olan satış vergisine dayalı yöntemi uygulamaktadır. Dijital ürün veya hizmet satışının kaynağının tespit edilmesinin zor olması ve iki eyaletin aynı dijital ürünü vergilendirme yetkisine sahip olma ihtimalinin bulunması nedeniyle, çifte vergilendirmeye yol açan durumların oluşması muhtemeldir.

Söz konusu yasa tasarılarında (Maryland, Nebraska ve New York) sadece dijital reklamlara yönelik vergi uygulamasının Kalıcı İnternet Vergi Özgürlüğü Yasası (PITFA) ve çeşitli anayasal hükümleri ihlal ettiği yönünde eleştiriler getirilmiştir. Maryland ve New York dijital reklam vergisi uygulamalarının, karlı olmayan işletmelerin büyük bir vergi yükü ile karşı karşıya kalabileceği, bu durumun özellikle küçük şirketler için sorun oluşturacağı, Gelir Vergisi (GV)'nin üstünde brüt hâsılat vergisi ödemek zorunda kalmalarının bu şirketlerin kârlarını yok edebileceği ve onları ticaret dışında bırakabileceği yönünde yasanın olumsuz sonuçlarına dikkat çekilmiştir¹⁴⁶.

2.3.6. Hindistan

Hindistan'da 2016 yılında uygulamaya başlanan dengeleme vergisiyle, ülkede yerleşik olmayan işletmelerin elde ettikleri çevrimiçi reklam gelirleri vergilendirilmektedir. Uygulama, yabancı kurumlar tarafından sağlanan çevrimiçi reklam hizmetlerine ilişkin

¹⁴⁵ New York: Proposed Bills would Impose Sales Tax on Digital Advertising, (Mayıs, 2020), <https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2020/twist-050420-ny.pdf> adresinden 25.05.2020 tarihinde ulaşılmıştır.

¹⁴⁶ Oldroyd S., Lipin I., Unided States Indirect Tax News, a.g.m.

olarak ödenen brüt tutarlar üzerinden %6 oranında vergi kesintisi yapılması şeklindedir. Verginin matrahını işlem bedeli oluşturmakta ancak bu işlemlerden sağlanan gelir vergiye tabi tutulmamaktadır.

Dengeleme vergisinin mükellefi Hindistan'da yerleşik olmayan işletmelerdir. Bu vergi brüt esaslı bir ciro vergisi olması nedeniyle işleme dayalı bir vergileme biçimidir. Bununla birlikte, Hindistan'da hizmetten yararlanan işletme tarafından tahsil edilen vergilerin, ödemeyi takip eden ay içinde merkezi hükümete gönderilmesi sorumluluğu Hindistan'daki mükellefe aittir.

Dengeleme vergisi sadece aşağıdaki koşullarda uygulanır;

- Ödeme Hindistan bulunan bir firmaca Hindistan'da yerleşik şekilde olmayan bir şirkete yapılmalı ve sadece işletmeler arasındaki (B2B) işlemlerini kapsamalıdır,
- Ödeme internet reklamcılığı ya da herhangi bir dijital reklam alanı sağlanması gibi belirli bazı işlem bedelleri için yapılmalıdır,
- Hindistan'da yerleşik mükellef tarafından ödenen toplam bedel bir yıl içinde 100.000 INR (yaklaşık 1500\$ ya da 1400€ eşdeğer) gelir eşiğini aşmıyorsa bu işlemlere muafiyet uygulanacaktır,
- Yabancı kurumun Hindistan'da sabit bir işyeri ya da iş merkeziyle bağlantılı hizmetler için de istisna uygulanacaktır. Bu işlemlere (çevrimiçi reklam hizmetleri) ilişkin ödemeler kurumlar vergisi ve dengeleme vergisine tabi tutulamayacaktır.

Dengeleme vergisi, Hindistan mevzuatı açısından GV olarak değil, işleme dayalı bir vergi olarak sınıflandırılmaktadır. Sonuç olarak, Hindistan'da iç hukuka göre elde ettikleri reklam gelirleri dengeleme vergisi ile vergilendirilen yabancı işletmeler için mukim oldukları ülkede ödeyecekleri kurumlar vergisinden Hindistan'da ödedikleri dengeleme vergisinin mahsup imkânının bulunmaması çifte vergilendirmeye yol açabilecektir¹⁴⁷.

Hindistan'da fiziksel varlığı olmayan ancak dijital varlığı olan şirketler daha önce vergilendirme çerçevesinin dışındaydı, artık bu şirketler dijital vergilendirme yoluyla yerel vergi yasaları kapsamına dâhil edildi. Şaşırtıcı olmayan bir şekilde, Hindistan 560 milyondan fazla internet kullanıcısıyla dünyanın en büyük ikinci çevrimiçi kullanıcıya sahip

¹⁴⁷ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Tax Challenges Arising from Digitalisation–Interim Report 2018, s.142.

ve bu nedenle vergi geliri tabanı açısından dijital işletmeler göz ardı edilmedi. Dijital olarak yaratılan değerin uygun şekilde vergilendirilmesini sağlamak amacıyla, Hindistan vergi mevzuatında yakın geçmişte iki önemli değişiklik yapılmıştır. 2016'dan bu yana yabancı dijital şirketlere yönelik bir vergi olan Dengeleme Vergisi, çevrimiçi reklamcılık hizmetlerinden elde edilen brüt gelirler üzerinden % 6 vergi uygulamaktadır. Nisan 2020'den itibaren yürürlüğe giren yeni değişiklik temel olarak, dengeleme vergisinin Hindistan'da vergilendirilebilir varlığı olmayan işletme gelirleri üzerinden % 2 oranında uygulanabilirliği ile tüm çevrimiçi ticari faaliyetlerden çevrimiçi reklamlara kadar genişletilmektedir¹⁴⁸.

İş dünyası giderek artan bir şekilde sadece ürünlerini tanıtmak için değil aynı zamanda ürünlerini/hizmetlerini satmak için dijital ortamlara yönelmektedir. Bu işletmelerin bir kısmı Hindistan'da bir iş bağlantısı veya daimi bir kuruluş olmadığında vergilendirilmemektedir. Nisan 2020'den itibaren yürürlüğe giren değişiklikle 2016 yılında uygulanmaya başlanan Dengeleme vergisini değiştirerek aşağıda sayılan ve bir e-ticaret operatörü tarafından alınacak bedel üzerinden %2 oranında yeni bir dengeleme vergisi uygulamaya başlanmıştır. E-ticaret operatörü tarafından sağlanan aşağıdaki işlemler verginin konusuna girmektedir;

- E-ticaret operatörüne ait malların çevrimiçi satışı,
- E-ticaret tarafından çevrimiçi hizmet sağlanması,
- E-ticaret operatörü tarafından olanak tanınan malların çevrimiçi satışı veya mal ve hizmet tedariki (yani, operatör başkalarının mal veya hizmet sunması için bir platform sağladığında)
- Yukarıda belirtilen faaliyetlerin herhangi bir kombinasyonu.¹⁴⁹

Bu vergi, e-ticaret operatörü tarafından aşağıdakiler için sağlandığında geçerlidir;

- Hindistan'da ikamet eden veya Hindistan'da bulunan internet protokolü (IP) adresi üzerinden reklama erişen bir müşteriyi hedefleyen reklam.
- Hindistan'da ikamet eden veya Hindistan'da bulunan bir IP adresi kullanan bir kişiden toplanan verilerin satışı.

¹⁴⁸ Chandwani, S., (Mayıs 2020), Here's All You Need To Know About Indian Digital Tax, <https://inc42.com/resources/heres-all-you-need-to-know-about-indian-digital-tax/> adresinden 23.07.2020 tarihinde ulaşılmıştır.

¹⁴⁹ Saiya J., Mehta J. Taxing the digital economy: Indian Equalisation Levy 2.0, <https://www.bdo.global/en-gb/microsites/tax-newsletters/world-wide-tax-news/issue-55-june-2020/india-taxing-the-digital-economy-indian-equalisation-levy-2-0> adresinden 23.07.2020 tarihinde ulaşılmıştır.

- Hindistan'da ikamet eden veya Hindistan'da bulunan IP adresini kullanan bir kişiden toplanan verileri kullanarak mal / hizmet satışı.¹⁵⁰

Söz konusu vergi aşağıdaki durumlarda uygulanmayacaktır;

- E-ticaret operatörünün Hindistan'da bir daimi kuruluşu varsa ve e-ticaret sarf malzemeleri veya hizmetleri bu daimi kuruluşla etkili bir şekilde bağlantılıysa,
- 2016 Kanunu uyarınca dengeleme vergisinin kapsamına giren işlemlerde,
- İlgili vergi yılı boyunca e-ticaret sarf malzemelerinden veya hizmet satışlarında, ciro veya brüt tutarlar 20 milyon INR'den az olduğunda.

Dengeleme vergisine tabi olan hususlar Hindistan gelir vergisinden muaf tutulmuştur ve bu nedenle vergi stopajına tabi değildir¹⁵¹.

2.4. Türkiye’de Dijital Hizmet Vergisi Uygulaması ile Diğer Ülke Uygulamalarının Karşılaştırılması

Dar mükellef kurumlarca edinilen ticari kazançların kaynak ülkede vergilendirilebilmesi için faaliyetin ilgili ülkede mevcut olan işyeri ya da daimi temsilci vasıtasıyla yürütülmesi ve kazancın bu yerlerden elde edilen tutarla sınırlı olması gerekmektedir.

Dijital ekonomide hizmetin sunulduğu yer ile hizmetten yararlanan yerin farklı ülkelerde olması ve hizmet sunulan ülkede fiziki bir işyerine gereksinim duyulmaması kaynak ülkede yaratılan katma değerın kavranarak vergilendirilmesi için yeni düzenlemelerin yapılmasını gündeme getirmiştir. Bu nedenle, uluslararası kurumların öncülüğünde harekete geçen ülkeler, hizmetten yararlananların katkısının da dikkate alındığı kullanıcı katılımıyla oluşan değerin vergilendirilmesine ilişkin düzenlemeler yapmışlardır. Bu çerçevede, AB’ye üye ülkelerdeki kullanıcılara yönelik faaliyetlerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin hazırlanan yasa taslağı kapsamında İspanya, İtalya, İngiltere, Fransa gibi ülkelerin yanı sıra ABD, Hindistan, İsrail, Kanada gibi ülkelerde de dijital işlemlerden elde edilen kazancın vergilendirilmesine yönelik vergi uygulamaları hayata geçirilmiştir. Bu düzenlemeler kapsamında Türkiye’de dijital ortamda hizmet sunan

¹⁵⁰ Chandwani, a.g.m.

¹⁵¹ Saiya, Mehta, a.g.m.

işletme kazançlarının vergilendirilmesi için dijital hizmet vergisi uygulaması yürürlüğe girmiştir.

Çalışmamızın yukarıdaki bölümlerinde yer verilen ülke örnekleri ile Türkiye’de yürürlüğe giren dijital hizmet vergisi uygulamasının benzerlikleri ile farklılıkların karşılaştırılmasına aşağıda yer verilecektir.

➤ Dijital hizmet sağlayıcılarının tam veya dar mükellef olması hem Türkiye’de hem karşılaştırılan ülkelerde (İspanya, İtalya, İngiltere) vergilendirmeyi etkilememektedir. Mükellefiyet biçimi yönünden tüm ülkeler aynı uygulamayı benimsemişlerdir.

➤ Dijital hizmet sağlayıcıları tarafından sunulan hizmetten yararlananların gerçek kişi veya tüzel kişi olması hem Türkiye’de hem de karşılaştırılan ülkelerde vergilendirmeyi etkilememektedir. Hizmetten yararlanma açısından tüm ülkelerde içeriğin kullanıcı ya da kullanıcılar tarafından oluşturulduğu dijital işlemler vergilendirmede dikkate alınmaktadır.

➤ Dijital hizmet vergisinin matrahının belirlenmesinde Türkiye, İspanya ve İngiltere’de brüt hâsılat tutarları esas alınmaktadır. İtalya ve Hindistan’da ise verginin matrahını gerçekleştiren işlem değeri oluşturmaktadır. Bu nedenle, İtalya ve Hindistan’da vergi işlem değeri üzerinden hesaplandığı için dolaylı bir vergi niteliği taşımaktadır.

➤ Dijital hizmet vergisinin matrahına Türkiye’de ve karşılaştırılan ülkelerde KDV tutarı dâhil değildir.

➤ Dijital hizmet vergisi matrahından hizmetin sunulması için yapılan gider ve maliyet tutarlarının Türkiye’de ve karşılaştırılan ülkelerde indirilmesi imkân tanınmamıştır.

➤ Dijital hizmet vergisi İngiltere’de %2, İspanya ve İtalya’da %3, Hindistan’da %6 oranında uygulanırken, Türkiye’de ise % 7,5 oranında uygulanmaktadır.

➤ Dijital hizmet vergisinde sorumluluk uygulaması açısından;

✓ İspanya’da kullanıcıların ülkede bulunup bulunmadığının tespit edilmesi hizmet sağlayıcılarına yüklemiş olup, bu sorumluluk kullanıcı cihazlarının IP adresinin

belirlenmesiyle yerine getirilecektir. “Kullanıcıların ülkede bulunup bulunmadığının belirlenmesinde IP adresinden yararlanılması Fransa’da da uygulanmaktadır.”¹⁵²

✓ İtalya’da, vergiyi tahsil etme sorumluluğu İtalyan müşterilere ait olup, hizmet alıcısı tarafından yapılan ödeme tutarları üzerinden vergi stopajı yapılması ve bu tutarların vergi dairesine yatırılması sorumluluğu kullanıcılara yüklenmiştir.

✓ Hindistan’da hizmetten yararlanan işletme tarafından tahsil edilen vergilerin, ödemeyi takip eden ay içinde merkezi hükümete gönderilmesi sorumluluğu Hindistan’daki mükellefe aittir.

✓ Türkiye’de ise, vergi mükellefin ülkemizde ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezinin bulunmaması ile Bakanlıkça ihtiyaç duyulan başkaca durumlarda vergi alacağının güvene alınması maksadıyla verginin ödenmesi sorumluluğu, işleme taraf olanlar ya da işleme ve ödemeye aracılık edenlere yüklenmiştir. Türkiye’de dijital hizmetten yararlananların yapılan ödemelerden vergi kesintisi yapması ve sorumlu sıfatıyla beyanname vererek bu vergileri ödemesi gerekmektedir.

➤ Dijital hizmet vergisinde muafiyet-istisna uygulamalarına ilişkin olarak;

✓ İspanya’da bir takvim yılına ilişkin net hasılat tutarının 750 milyon €’yu aşmaması, bir önceki vergilendirme dönemine ilişkin hasılat tutarının ise 3 milyon €’nun altında olması durumunda bu gelirler vergiye tabi olmayacaktır.

✓ İtalya’da bir takvim yılında en fazla 3.000 vergilendirilebilir işlem sözleşmesi yapan işletmeler için istisna uygulanacaktır, gerçekleştirilen işlem sayısına ilişkin belirlenen bu rakam minimum faaliyet sınırı olarak da kabul edilmektedir.

✓ İngiltere’de faaliyet kapsamındaki işletmelerin global gelirlerinin 500 milyon Pound’dan düşük olması yada kullanıcı katılımıyla ilişkilendirilen faaliyetlerden yıllık 25 milyon GBP’nin altında gelir sağlanması durumunda bu gelirler dijital hizmet vergisine tabi olmayacaktır.

✓ Hindistan’da yerleşik mükellef tarafından ödenen toplam bedel bir yıl içinde 100.000 INR (yaklaşık 1500\$ ya da 1400 € eşdeğer) gelir eşliğini aşmıyorsa bu işlemlere

¹⁵² Yıldız, Y., Fransız ve Türkiye Dijital Hizmet Vergileri Üzerine Bir Karşılaştırma (Aralık 2019), <https://vergipedia.com/makale/fransiz-ve-turkiye-dijital-hizmet-vergileri-uzerine-bir-karsilastirma/> adresinden 23.03.2020 tarihinde ulaşılmıştır.

istisna uygulanacaktır. Ayrıca yabancı kurumun Hindistan'da sabit bir işyeri ya da iş merkeziyle bağlantılı hizmetler için de istisna uygulanacaktır.

✓ Türkiye'de ise edinilen hasılatın 20 milyon Türk Lirası ya da dünya çapında edinilen hasılatın 750 milyon €'dan az olması durumunda bu işletmelerce elde edilen gelirler dijital hizmet vergisine tabi tutulmayacaktır.

3. BÖLÜM

TÜRKİYE’DE İNTERNET REKLAMCILIĞI VE VERGİSEL DÜZENLEMELER

Bilgi ve teknoloji alanlarındaki değişime bağlı olarak internetin yaşamımızın ayrılmaz bir parçası olması sonucunda öne çıkan internet reklamcılığı ile reklamların kontrol altına alınması ve vergilendirilmesine yönelik ülkemizde de birçok düzenleme yapılmaya başlanmıştır. Bu düzenlemelerin neler olduğu yürürlükteki GVK, KVK, KDV, VUK ve diğer yasal düzenlemeler bağlamında açıklanacaktır.

3.1.Gelir Vergisi Kanunu Açısından İnternet Reklamcılığında Kazancın Niteliğinin Tespit Edilmesi

Türk vergi sisteminde gelirin vergilendirilmesi elde edilen kazanç ve iratları esas almış, bu kazanç ve iratlar gerçek kişilerce elde edildiğinde gelir vergisine, tüzel kişiliklerce elde edildiği durumlarda ise KV’ye tabi tutulmaktadır. Bununla birlikte GVK’nın 2’nci maddesinde gelire giren kazanç ve iratlar tek tek sayılarak belirtilmiş, elde edilen gelir sözü edilen maddede sayılan kazanç ve iratlardan hangisinin konusuna giriyor ise o kapsamda vergilendirilmesi uygun görülmüştür.

KVK’da ise GVK’nın 2’nci maddesinde sayılan kurumların kazançlarının KV’ye tabi olduğu belirtilerek firma gelirinin GV’nin konusu içinde yer alan gelir unsurlarından oluşacağı ayrıca ifade edilmiştir.

İnternetin günlük yaşama dâhil olması, akıllı telefon, tablet vb. taşınabilir cihazlarla internet erişiminin yaygınlaşması, sosyal medya ortamlarında daha fazla zaman geçirilmesi girişimcileri bu alanlara yatırım yapmaya ve dijital ortamda kazanç sağlamaya yöneltmiştir. Dijital ortamda gerçekleştirilen faaliyetlerden elde edilen gelirlerin mevcut yasal düzenlemeler çerçevesinde vergilendirilmesinde bazı sorunlar yaşanmakla birlikte son düzenleme¹⁵³ ile bu sorunların bir kısmı çözüme kavuşturulmuştur. Bu sorunların başında gelen, dijital ortamda gerçekleşen faaliyetlerin coğrafi sınırlarla kısıtlanamaması sonucunda elde edilen geliri vergilendirme yetkisinin hangi ülkede olduğu ve hangi ülkenin egemenlik

¹⁵³ 18.12.2018 tarih ve 476 sayılı CK.

alanına girdiği hususudur. Bu nedenle, ülkeler kendi egemenlik alanlarında gerçekleştirilen dijital faaliyetleri vergilendirme yönünde düzenlemeler yapmaktadırlar.

İnternet ortamında yürütülen reklamcılık faaliyetleri bağlamında verilen reklam hizmetlerinin GVK çerçevesinde vergilendirilmesinde elde edilen kazancın niteliğinin tespit edilmesi önemlidir. Şöyle ki, “edinilen gelirin ticari kazanç, serbest meslek kazancı veya gayrimaddihak bedeli kapsamında değerlendirilmesi, bu geliri vergileme yetkisinin hangi ülkeye ait olduğunu gösterir. Bu kapsamda, gelirin ticari kazanç olması durumunda, gelirin kaynağını oluşturan iş merkezi ve işyerinin bulunduğu yerde; serbest meslek kazancı olması durumunda hizmetin verildiği yerde; gayrimaddi hak bedeli olması durumunda ise gayrimaddihak bedelinin kullanıldığı yere göre tespit edilerek vergilemeye tabi tutulması” gerekir¹⁵⁴.

Bu kapsamda vergiye tabi kazancın konusu, ayrı başlık altında değerlendirilecektir.

3.1.1. Ticari Kazanç Hükümleri Açısından Değerlendirme

GVK’nın 37’nci maddesi çerçevesinde, her türlü ticari ve sınaî faaliyetlerden doğan kazançlar, ticari kazanç olarak değerlendirilmektedir. Ticari kazanç, VUK hükümleriyle GVK’da düzenlenen gerçek ya da basit usule göre tespit edilir. Gerçek usulde ticari kazanç ya bilanço esaslı ya da işletme hesabı esaslarından birisine tabi olarak belirlenir.

İnternet ortamında yürütülen işlemlerden sağlanan gelirin niteliği önemlidir. Elde edilen gelirin niteliğinin belirlenebilmesi ve sorunlara çözüm bulunması amacıyla OECD bünyesinde Teknik Danışma Kurulu oluşturulmuştur. Bu kurulun iki farklı önerisi, başka bir alt çalışma grubu olan Mali İlişkiler Komitesi’nin görüşüne sunulmuştur. Kurulun görüşüne sunulan öneriler, e-ticaret aracılığıyla satılan dijital ürünlerden elde edilen kazancın ya işletme kârı olarak ya da gayrimaddi hak bedeli olarak değerlendirilmesi gerektiği yönündedir¹⁵⁵.

İnternet kullanımının yaygınlaşması ticaret anlayışını da değiştirmiş, geleneksel ticaretin yanı sıra, e ticaret büyük bir önem kazanmıştır.

Elektronik ticaretin AB, OECD ve ülkemiz tarafından çeşitli tanımları yapılmıştır. AB, e-ticareti mal ve hizmetlerin internet aracılığıyla satılması şeklinde tanımlarken; OECD, internet üzerinden yapılan ticari işlemler şeklinde tanımlamaktadır. OECD e-

¹⁵⁴ Tarakcı, a.g.e., s.71.

¹⁵⁵ Karaca, a.g.e., s.85,86.

ticareti, firmalar arası ve firmalarla nihai kullanıcı arasında olan ticari işlemler şeklinde iki temel kategoride sınıflandırmaktadır. Türkiye’de, Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun¹⁵⁶ ile tanımı yapılan e-ticaret, “fiziki olarak karşı karşıya gelmeksizin, elektronik ortamda gerçekleştirilen çevrimiçi iktisadi ve ticari her türlü faaliyet” şeklinde tanımlanmıştır¹⁵⁷.

Elektronik ticaretin vergilendirilmesine yönelik Gelir İdaresi’nin özeldeler aracılığıyla açıkladığı pek çok görüşü bulunmaktadır. Bu çerçevede, dar mükellef kurumlara yapılan ‘alan adı (domain name)’ veya sunucu kiralaması ödemeleri gayrimaddi hak bedeli olarak değerlendirilmiş; yine bu kurumlardan satın alınan web sayfası tasarımı hizmetinin ise serbest meslek işlemi olduğu belirtilmiştir. Diğer taraftan, dar mükellef kurumlardan ‘web hosting diğer bir deyişle web sayfası için alınan sunucu hizmeti’ ve “oyun kodları” alımı karşılığı oluşan harcamaların ticari kazanç olduğu belirtilmiştir. Bunlara ek olarak, ‘.com internet siteleri’ aracılığıyla ülkemizde ürünlerini satan dar mükellef kurumların, bu satış karşılığında edineceği gelirlerin ticari kazanç kapsamında değerlendirilmesi gerektiği yönünde, Gelir İdaresinin görüşleri mevcuttur¹⁵⁸.

Dünyada ve ülkemizde bu tartışmalar sürerken 476 sayılı CK ile internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak bu hizmeti verenlere veya internet ortamında verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmasına yönelik düzenleme yapılmıştır.

476 sayılı CK’nın 1 ve 2 ‘nci maddelerine aşağıda yer verilmiştir;

“(1) VUK’un 11’inci maddesinin yedinci fıkrası uyarınca, GVK’nın 94’üncü maddesinin birinci fıkrasında ve KVK’nın 15’ inci maddesinin birinci fıkrasında sayılanlara internet ortamında verilen reklam hizmetleri vergi kesintisi kapsamına alınmış olup bu hizmetlere ilişkin olarak hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemelerden, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına bakılmaksızın vergi kesintisi yapılır,

(2) GVK’nın 94’üncü maddesinde yer alan tevkifat nispetleri hakkındaki 12/1/2009 tarihli ve 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı’nın eki Kararın 1’inci maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki bent eklenmiştir.

17. VUK’un 11’inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamındaki ödemelerden;

a) İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet

¹⁵⁶ 6563 sayılı Kanun 05.11.2014 tarihli ve 29166 sayılı RG’de yayımlanmıştır.

¹⁵⁷ Türkay, İ., (Şubat, 2019), İnternette Reklam Hizmeti Verenlere Aracılık Edenlere Yapılan Ödemelerde Stopaj, http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/makaleler/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2019-subat-sayi182_mdergi_8747a-00/html adresinden 28.02.2019 tarihinde alınmıştır.

¹⁵⁸ Akçura, a.g.m., s.5.

ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden %15.”

İlgili düzenleme ile internet ortamında verilen reklam hizmetleri ile bu tarz konulardaki hizmeti vericiler ya da internet ortamında sunulmasına aracılık eden kişi ve firmalara yapılan ödemeler üzerinden ödeme yapılan bu kişilerin mükellefiyet durumlarına bakmaksızın gelir/kurumlar vergisi kesintileri yapılması öngörülmüş, bu çerçevede GVK’nın 94’üncü maddesi ile KVK’nın 15 ve 30’uncu maddesinde belirtilenlere yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılması gerektiğine yer verilmiştir.

GVK’nın 94’üncü maddesinde kimlerin vergi kesintisi yapacağı tek tek sayılmıştır. Maddede sayılan kamu kurumları, şirketler, dernekler, vakıflar ve bunların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, serbest meslek erbapları ile belli büyüklükteki çiftçilerin maddede belirtilen ödemelerden vergi tevkifatı yapmaya mecbur oldukları belirtilmiştir.

476 sayılı CK çerçevesinde internet üzerinden reklamcılık hizmeti verilmesi ile buna aracılık eden kişi ve kurumlara yapılan reklam ödemelerinde GVK’nın 94’üncü maddesinde belirtilenler tarafından yapılacak vergi kesintisi;

- Gerçek kişilere ödenenlerde % 15,
- Mükellef olmayanlara ödenenlerde % 15,
- Tam mükellef kurumlara ödenenlerde % 0,
- Dar mükellef kurumlara ödenenlerde %15 oranında yapılacaktır.

İnternet ortamındaki reklam hizmetinin vergi kesintisi kapsamına dâhil edilmesi, bu gelirleri elde eden kurumların vergi sorumluluklarını ortadan kaldırmaz. Bu kapsamda, internet üzerinde reklam hizmeti sağlayan gerçek kişilere ödenen bedellerden vergi kesintisi yapılmış olması, bu kişilerin defter, belge ve beyanname yükümlülüğünün doğması halinde, bu yükümlülüğün yerine getirilmesini engellemez. Ayrıca, reklam ödemesi yapılanların mükellefiyetinin bulunup bulunmaması vergi stopajını etkilemeyecektir. Öte yandan, GV veya KV mükellefiyeti olmayan bir derneğin ya da vakfın, internet ortamında verdiği reklam hizmet bedelinden vergi kesilmelidir¹⁵⁹.

Youtuberlar’ın internet ortamında verdiği reklam hizmetleri nedeniyle Google tarafından yapılan ödemelerden elde edilen gelirlerin 476 sayılı CK’ya göre

¹⁵⁹ PWC Vergi Bülteni 2018/106, <https://www.pwc.com.tr/tr/hizmetlerimiz/vergi/bultenler/internet-ortaminda-verilen-reklam-hizmet-bedellerine-stopaj.html> adresinden 05.11.2019 tarihinde alınmıştır.

vergilendirilmesi konusunda Gelir İdaresi tarafından bir özelge verilmiştir¹⁶⁰.

Buna göre; gerçek bir kişinin internet sitesi alanında yani Youtuber'ın kendisine ait Youtube kanalında yayınlanan reklamlar karşılığında Google tarafından ödenen tutarlar için 476 sayılı CK'ya göre vergi kesintisi yapılmasına gerek bulunmamakta olup, bu gelirlerin ticari kazanç olarak beyan edilmesi gerekmektedir.

Buraya kadar yapılan açıklamalar ile Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)'in görüşü çerçevesinde Blogger¹⁶¹, Youtuber¹⁶² ve Influencer¹⁶³ gibi sosyal medyada takipçisi olan kişilere Google, Facebook gibi kurumlar (takipçi sayısı, videonun izlenme sayısı vb. kriterlere göre) tarafından ödenen gelirler ile doğrudan reklam hizmeti verilen kurumlardan edinilen gelirlerin ticari kazanç şeklinde değerlendirilmesi ve bu gelirlerin verilecek GV beyannamesiyle beyan edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, bahsi geçen sosyal medya fenomenlerince doğrudan reklam hizmeti verilen kurumlar tarafından ödenecek reklam bedelleri üzerinden yapılacak stopaj tutarlarının yıllık gelir vergisi beyannamesinde mahsup edilmesi mümkündür¹⁶⁴.

3.1.2. Gayrimaddi Hak Bedeli Açısından Değerlendirme

İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerinin ticari kazanç hükümleri açısından ele alındığı bir önceki bölümde açıklandığı üzere, reklam hizmeti verilmesi ticari faaliyettir ve bu gelirler 476 sayılı CK'ya göre vergi kesintisine tabidir. Ancak, verilen reklam hizmetine ilişkin olarak hizmet alıcısı ile düzenlenmiş bir anlaşma kapsamında yapılan ödemelerin niteliğinin reklam bedeli olarak değil de gayrimaddi hak bedeli olarak belirlenmesi durumunda, yapılacak bu ödemeler gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilecek ve bu gelir üzerinden vergi kesintisi yapılamayacaktır. Bu bölümde, internet reklam gelirleri GVK'nın gayrimaddihak bedeli hükümleri çerçevesinde ele alınacaktır.

¹⁶⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Grup Müdürlüğü'nün 13/11/2019 tarih ve 50426076-120[37-2019/20-727]-E.129069 sayılı özelgesi; "...şahsınıza ait internet sitesi alanında yayınlanan reklamlardan dolayı Google firması tarafından adınıza yapılan ödemelerin Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesine göre ticari kazanç olarak değerlendirilmesi, mevcut gelir vergisi mükellefiyet kaydınız devam ettirilerek söz konusu gelirinizin Gelir Vergisi Kanununun 85 inci maddesine göre yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir."

¹⁶¹ "Web siteleri için ilgi çekici ve özgün içerik üreten kişilere blogger denir.

¹⁶² Youtube üzerinden video içerikler hazırlayan ve paylaşan kişilere Youtuber denir.

¹⁶³ Influencer etkileyici pazarlama olarak bilinip günümüzde çevrimiçi platformlar üzerinde bir veya birden fazla markanın ürün veya hizmetinin influencer adı verilen etkileyiciyle birlikte çalışılmasıdır." www.iienstitu.com adresinden 15.05.2020 tarihinde ulaşılmıştır.

¹⁶⁴ Aydemir R., Bakaç S., Youtuber'lık Faaliyeti ve Vergisel Boyutu, *Mali Çözüm Dergisi*, Mart, Nisan 2020, s.279.

Türk vergi mevzuatında gayrimaddi hak bedellerinin vergilendirilmesine yönelik düzenlemeler GVK'da yer alan Gayrimenkul Sermaye İratları (GMSİ) hükümleri içerisinde yer almaktadır.

GVK'nın 70'inci maddesinde tanımlanan GMSİ, "aşağıda yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar, ...

(5) Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı, alametifarika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar ile

(6) Telif haklarının... GMSİ olduğu belirtilmiş, madde hükmünde belirtilen mal ve hakların ticarî veya zirai bir işletmeye dâhil bulunması halinde bunların iratlarının ticarî veya zirai kazancın tespiti hükümlerine göre hesaplanacağı" belirtilmiştir.

Yukarıda yer verilen madde hükmünde belirtilen gelirlere ait faaliyetin sürekli olarak yapılması ile geçici olarak yapılması arasında fark vardır. Söz konusu faaliyetin devamlılık arz etmeyecek şekilde geçici olarak yapılması durumunda elde edilen gelir Değer Artışı Kazancı hükümlerine göre vergilendirilmeye tabi tutulur.

GVK'nın mükerrer 80'inci maddesi Değer Artışı Kazançlarını düzenlemektedir. İlgili madde de; "aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançlarıdır;

(2) 70'inci maddenin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı hakların (ihtira beratları hariç) elden çıkarılmasından doğan kazançlar,

(3) Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanunî mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar."

İnternet ortamında verilen reklam hizmetine ilişkin olarak 476 sayılı CK'ya göre yapılacak vergi kesintisine dâhil edilen ödemeler reklam hizmet bedelini kapsamaktadır. Bu çerçevede, reklam hizmeti verenle yapılan anlaşmaya göre ödemenin niteliğinin gayrimaddi hak bedeli olması halinde yeni karar kapsamında kesinti yapılmayacak, vergi mevzuatının öngördüğü vergi kesintisi yapılacaktır¹⁶⁵.

OECD Model Anlaşması ve ÇVÖA'nın 12'nci maddesinde gayrimaddihak bedellerinin vergilendirilmesine yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Model vergi anlaşmasına

¹⁶⁵ PWC Vergi Bülteni, a.g.m.

göre, dijital ürünlerin firma karı veya gayrimaddihak bedeli olarak nitelendirilmesine yönelik açıklamalar maddede sayılmıştır. Bu çerçevede, gayrimaddi hak bedelleri aşağıdaki gibi sıralanmıştır;

- Download yoluyla tekrar üretim hakkı satın alınan ürünler,
- Açıklanmamış teknik bilgi kullanımı,
- Telif hakkı içeren dijital ürünler.¹⁶⁶

OECD'nin Elektronik Ticaretten Kaynaklanan Vergi Anlaşması Karakterizasyonu Konusundaki bu rapora göre, çevrimiçi reklamcılık faaliyetleri ve fiyatlandırma usulleri şu şekilde ifade edilmektedir: “Reklam verenler, reklamlarını kullanıcılara ulaştırmak için Banner-ads adı verilen web sitelerine yerleştirilmiş ve tıklandığında reklam veren tarafından hazırlanmış web sayfasını açan küçük grafik görseller için bir bedel öderler. Reklam bedelleri, genellikle görüntüleme başına (kullanıcıların reklamı görüntüleme sayısına göre) belirlense de, tıklanma başına da (kullanıcıların reklama tıklama sayısına göre) belirlenebilir.” Yine bu raporda, “grubun tüm üyeleri, reklamdan doğan ödemelerin gayrimaddi hak bedeli yerine (ticari kazanç) firma kârı olduğu konusunda anlaşmışlardır” denilerek OECD tarafından internet ortamında yayınlanan reklamların her halükarda ticari kazanç olduğu kabul edilmiştir¹⁶⁷.

OECD Model Anlaşmasında gayrimaddihak bedellerinin vergilendirilmesi hakkı geliri elde edenin ikamet ettiği ülkeye aittir¹⁶⁸. Ülkemizin de dahil olduğu ÇVÖA’da ise ikamet edilen ülkenin yanı sıra kaynak ülke tarafından da gayrimaddihak bedelleri vergilendirilebilmektedir. Ancak kaynak ülke tarafından yapılacak vergilendirme tutarı belirli bir miktarla sınırlandırılmıştır¹⁶⁹.

OECD tarafından elektronik ticarete tabi gelir unsurlarından elde edilen gelirlerin (hosting hizmeti, internet web sitesi, reklam faaliyetleri gibi) bir kısmı ticari kazanç kapsamında değerlendirilmiş, bir kısmı da (telif hakkı içeren dijital ürünler, açıklanmamış teknik bilgi kullanımı gibi) gayrimaddi hak bedeli olarak değerlendirilmiştir. Netice olarak, internet sitesinde verilen reklam hizmetlerinden elde edilecek gelirlerin ticari kazanç olarak dikkate alınması benimsenmiştir.

¹⁶⁶ Karaca, a.g.e., s.88,89.

¹⁶⁷ Eralp, Ö., (2015) İnternet Reklamcılığından Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi, *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi*, Ankara, s.42.

¹⁶⁸ Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma (Kısaltılmış Basım), s.29.

¹⁶⁹ https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi_mevzuat/TURKCE_METIN/ALMANYA_01012011.pdf adresinden 29.11.2019 tarihinde ulaşılmıştır.

3.1.3. Serbest Meslek Kazancı ve Arızı Kazanç Açısından Değerlendirme

Kişisel web sayfasına Google reklam alanları yoluyla reklam verilmesi, eğitim amaçlı internet üzerinden dijital materyal hazırlama faaliyeti, internet ortamında platforma sahip olmak vb. işlemlerde faaliyetin ticari kazanç-serbest meslek kazancı kapsamında ele alınıp elde edilen kazancın vergilendirilmesine yönelik gelir unsurunun tespit edilmesinde faaliyetin ticari mahiyette olup olmadığına odaklanmak gerekmektedir.

Serbest Meslek Kazancının tanımlandığı GVK'nın 65'inci maddesi; "Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazancın serbest meslek kazancı olduğu, serbest meslek faaliyetinin; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması" olarak tanımlanmıştır.

Serbest Meslek Erbabının tanımlandığı 66'ncı maddede ise, "serbest meslek faaliyetini mutat meslek halinde ifa edenlerin serbest meslek erbabı olduğu, serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılmasının bu vasfı değiştirmeyeceği" belirtilmiştir.

İlgili madde hükmünde de açıkça ifade edildiği gibi herhangi bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti şeklinde nitelendirilebilmesi için aşağıda belirtilen unsurları taşıması gereklidir;

- Faaliyetin sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye ve ihtisasa dayanması,
- Ticari mahiyette olmaması,
- Bir işverene tabi olmaması,
- Şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması,
- Serbest meslek faaliyetinin mutat meslek halinde ifa edilmesi."

Ayrıca serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılmasının bu vasfı değiştirmeyeceği, faaliyetin sürekli olması ve devamlılık arz etmesi gerektiği de belirtilmiştir.

Bir faaliyetin sürekli ve düzenli bir şekilde yapılmasında devamlılık koşulu, kazanca tabi tutulan muamelenin aynı vergilendirme döneminde tekrarlanması veya bir önceki vergilendirme döneminde de yapılması durumuyla açıklanabilir. Devamlılık kavramının tespit edilebilmesinde en önemli koşul, gelir getirici faaliyetin ticari organizasyon

kapsamında yerine getirilmiş olmasıdır. Ticari organizasyonun kesin olarak belirlenemediği durumlarda ise kazanç sağlayıcı faaliyetin birden fazla olması en önemli kriterdir¹⁷⁰.

Öte yandan, bu faaliyetin geçici olarak yapılması halinde edinilen gelirin arızı kazanç olarak değerlendirilmesi gerekir. GVK'nın 82'nci maddesinde, “arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hâsılâtın arızı kazanç olduğu ve bir takvim yılında elde edilen kazanç toplamının bir kısmının GV'den müstesna olacağı” belirtilmiştir¹⁷¹.

Bir web sitesinin tasarlanıp, programlanması işlemi serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilmelidir. Çünkü bilgisayar programının hazırlanması için ilmi ve mesleki bilgi gerekmekte ve bu alanda ihtisasa yani uzmanlığa dayandığından dolayı bu işlem karşılığında elde edilen gelirin de serbest meslek kazancı biçiminde sayılması şarttır. Bir başka yönden, web sitesi tasarımı ile bu sitenin işletilmesi faaliyetleri birbirinden farklı süreçler olması nedeniyle sitenin tasarımı serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilirken web sitenin işletilmesinden edinilen gelirinse ticari kazanç olarak dikkate alınması gerekmektedir. Bu kazancın ticari kazanç olarak değerlendirilmesinde faaliyetin ticari bir organizasyon kapsamında ve devamlı olarak yapılması gereklidir. Ayrıca, bahsi geçen web sitelerine alınan reklamlar karşılığında edinilen kazançların da ticari kazanç kapsamında değerlendirilmesi ve ticari kazanç esaslarına tabi vergilendirilmesi gerekmektedir¹⁷².

Yurtdışı internet sunucusu üzerinden yayın yapan web sitesinde fotoğraf, karikatür çalışma ve çizimler ile sanat görsellerinin yayınlandığı web sitesindeki Google reklam alanlarından elde edilen kazancın niteliğinin belirlenmesine ilişkin olarak GİB'in özelgesi bulunmaktadır¹⁷³.

Gelir İdaresi'nin ticari kazanç ile serbest meslek kazancı ayırımına ilişkin olarak vermiş olduğu özelgesine göre, ticari faaliyetin genel olarak emek sermaye organizasyonuna dayandığı, bu faaliyetin gerçekleştirilmesinde kazanç sağlama niyet ve kastı aranmamakta ancak, faaliyetin gerçekleştirildiği organizasyonun genel anlamda kazanç sağlama potansiyeline sahip olmasının gerektiği buna karşın, serbest meslek faaliyetinin ana niteliği kazancın şahsi çalışma, bilimsel ve mesleki bilgi veya ihtisas gerektiren faaliyetlerden elde edilmesi gerekmektedir. Ayrıca bu faaliyetin bağımsız bir organizasyonda işverenden

¹⁷⁰ Özcan, Z., (2010) Kişisel Web Sitesinde Yayımlanan Reklamlar Karşılığında Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 265, s.141.

¹⁷¹ 310 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2020 yılı için belirlenen tutar, 40.000TL.

¹⁷² Özcan, a.g.m. ,s.141,142.

¹⁷³ Gelir İdaresi Başkanlığı Edirne Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğünün 23/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.22.15.01-GVK:1-2/-6 sayılı özelgesi.

bağımsız şekilde kişisel sorumluluklar çerçevesinde kişilerin kendi adlarına yapması da gereklidir. Buna göre, web tasarım faaliyeti elde edilen gelirin ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi, ayrıca yurtdışı internet sunucusu üzerinde yayın yapan web sitesinden elde edilen gelirin Türkiye'de yerleşik kişi tarafından elde edilmesi nedeniyle tam mükellefiyet esasına göre kazancın tamamı üzerinden beyan edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.

3.1.4. Mükellefiyet Esaslarına Göre Konunun Değerlendirilmesi

Dünyada ve Türkiye'de mükellefler iki esas ilkeye göre vergilendirilmektedirler. Bunlar, kaynak ve ikametgâh ilkeleridir. Kaynak ilkesinde, ülkeler vatandaşlarının hem ülke sınırları içinde hem de ülke sınırları dışında gerçekleştirdikleri her türlü faaliyeti vergiye tabi tutarken, ikamet ilkesinde ise sadece kendi ülke sınırları içinde ikamet eden ve o ülkede yaşayıp gelir elde edenleri vergilendirmektedirler. Tam ve dar mükellefiyet esaslarında vergilendirme bahsi geçen iki ilke çerçevesinde yapılmaktadır.

Elektronik ticaret ve bu alanla bağlantılı olarak internet ortamında yürütülen faaliyetlerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine yönelik olarak tam ve dar mükellef gerçek kişilerin vergilendirilmesi esaslarına bu bölümde yer verilecek, tam ve dar mükellef kurumların vergilendirilmesi esaslarına ise KVK başlığı altındaki bölümde yer verilecektir.

3.1.4.1. Tam mükellef gerçek kişilerde vergilendirme

Tam mükellefiyette mükelleflerin yerleştikleri, faaliyetlerini yürüttükleri, işyerlerinin bulunduğu ülkede elde ettikleri gelirleri ile bu ülke sınırları dışındaki diğer tüm ülkelerden elde ettikleri gelirlerinin tamamı üzerinden vergisel işlemlere tabi tutulmaktadır.

Gerçek kişilerde tam mükellefiyete göre vergilendirme biçimi, yerleşiklik esasına dayanmaktadır. Tam mükellefiyette dikkate alınan yerleşiklik, bir ülkede ikametgâh etmek ya da bir takvim yılında belirli bir süre o ülkede yaşamak şeklinde kural altına alınmıştır. Fiziksel anlamda bir ülke içinde belli bir sürede bulunma koşulunun yerleşikliğin tespit edilmesinde kıstas olarak dikkate alınmasının nedeni, “kişinin zamanını geçirdiği yer ile gelirini en iyi şekilde kavrayacak vergisel egemenlik alanı arasında bir bağlantı olduğu” düşüncesidir¹⁷⁴.

¹⁷⁴ Çak, M., (2002), Dünyada ve Türkiye'de Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi, *İstanbul Ticaret Odası*, Yayın No:2002/6, İstanbul, sf.89, https://docplayer.biz.tr/990981-Dunyada-ve-turkiye-de-elektronik-ticaret-ve-vergilendirilmesi.html#show_full_text adresinden 20.11.2019 tarihinde ulaşılmıştır.

Yerleşiklik ilkesinin esas alındığı Türk Vergi Sisteminde bu düzenleme GVK'nın 3 ve 4'üncü maddelerinde yer bulmuştur. Kanunun bu iki maddesindeki düzenlemeye göre gerçek kişilerin tam mükellefiyete tabi oldukları, Türkiye içerisinde ve dışarısında edindikleri kazanç ve iratlarının toplamı üzerinden vergilendirileceği kabul edilmektedir. Buna göre,

“- Türkiye'de yerleşmiş olanlar,
- Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları.

GVK'nın 4'üncü maddesi uyarınca Türkiye'de yerleşmiş sayılmak için; ikametgâhın Türkiye'de bulunması ya da bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturulması,” gerekmektedir.

GVK'nın Türkiye'de Yerleşme başlıklı 4'üncü maddesinde yer verilen ‘ikametgâhın Türkiye'de bulunması’ kavramıyla neyin kastedildiğinin belirlenebilmesi için yerleşim yerinin tanımının doğru yapılması gerekmektedir.

Türk Medeni Kanunu (TMK)¹⁷⁵'nin Yerleşim Yeri başlıklı 19'uncu maddesine göre; “Yerleşim yeri bir kimsenin sürekli kalma niyetiyle oturduğu yerdir. Bir kimsenin aynı zamanda birden çok yerleşim yeri olamaz. Bu kural ticari ve sınai kuruluşlar hakkında uygulanmaz.” Yerleşim Yerinin Değiştirilmesi ve Oturma yeri başlıklı 20'nci maddesinde, “Bir yerleşim yerinin değiştirilmesi yenisinin edinilmesine bağlıdır. Önceki yerleşim yeri belli olmayan veya yabancı ülkedeki yerleşim yerini bıraktığı halde Türkiye'de henüz bir yerleşim yeri edinmemiş olan kimsenin halen oturduğu yer, yerleşim yeri sayılır.”

Bilgi teknolojilerinin sağladığı imkânların oluşturduğu e-ticaretin vergilendirilmesi konusu OECD'nin 1998 yılındaki toplantısında gündeme gelmiş, mükellefiyetin sürekli yerleşiklik (permanent establishment) esasına göre belirlenmesi savunulmuş, ancak bu esasın e-ticareti vergilendirmede etkili olup olmadığı üzerinde tartışmalar sürdürülmüştür. Bilgi teknolojisindeki muazzam değişimler sayesinde insanların diğer ülkede işlerini yürütmesi için o ülkede bulunmasına ya da işyeri veya işyeri şubesinin olmasına gerek yoktur. GVK düzenlemeleri gereği gerçek kişi mükelleflerin bir ülkenin mukimi olması için o ülkede bir takvim yılında 6 ay veya daha fazla süreyle kalması şartının e-ticaret

¹⁷⁵ 4721 Sayılı Kanun 08.12.2001 tarihli ve 24607 sayılı RG'de yayımlanmıştır. Tezin ilerleyen bölümlerinde bu Kanun “TMK” olarak adlandırılacaktır.

uygulamaları bakımından önemini kaybetmesi nedeniyle gerçek kişi açısından mükellefiyet tespitini zorlaştırmıştır¹⁷⁶.

Gelir İdaresi'nin mukimlik-ikametgâh konusunda vermiş olduğu özelgedeki görüşüne göre¹⁷⁷ yabancı ülkede bulunan bir şirkette görev yapan ancak işlerin Türkiye'de ikamet adresinden idare edilmesi durumunda, Türkiye mukimi olan bir kişinin yabancı bir ülkeden elde ettiği gelirleri vergileme yetkisinin Türkiye ile ABD arasında imzalanan Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde ÇVÖA'ya göre Türkiye ait olduğu, ABD'deki banka hesabına yatırılarak ödenen ücretlerin ABD tarafından vergilendirme hakkının bulunmadığı belirtilmiştir.

İnternetin günlük hayatta daha çok yer alması sosyal medyaya ilgiyi artırmış, sosyal medya fenomenleri kişi ve kurumlara ait reklamları kendilerine ait sitelerde yayınlanmaya ve buralardan gelir elde etmeye başlamışlardır. Sosyal medya fenomenlerinin, gerçek ve tüzel kişilere ait reklamları sosyal medya hesapları üzerinden yayınlamaları faaliyetinin reklam verme hizmeti olduğu, süreklilik arz ettiği ve belli bir organizasyon yapısı gerektirdiğinden gelir vergisine tabi tutulması, elde edecekleri gelir üzerinden KDV hesaplayarak beyan etmeleri gerektiği düşünülmektedir. Öte yandan, 476 sayılı CK ile yapılan düzenlemeyle birlikte bu fenomenlerinin vergi mükellefiyetlerinin olup olmadığı dikkate alınmadan elde ettikleri kazançlardan kesinti yapılması, vergi güvenliğinin sağlanması bakımından önemli bir gelişme olarak görülmektedir¹⁷⁸.

Gelir İdaresi'nin konuya ilişkin özelgesinde¹⁷⁹, sosyal medya hesaplarına ait sayfalarda devamlı olarak reklam hizmeti verilmesi bu gelirler için GV mükellefiyetini gerektirmekte, reklam hizmetinin devamlı olarak verilmemesi halinde ise mükellef olmaya gerek bulunmamaktadır.

Bu kapsamda, Türkiye'de ikamet eden-yaşayan Blogger, Youtuber, Influencer vb. sosyal medya fenomenleri tam mükellef gerçek kişi sayılacağından, bu kişilerin sosyal medya hesaplarında reklam yayınlanması karşılığında elde ettikleri gelirlerinin ticari kazanç

¹⁷⁶ Çak, a.g.e, s.89,90.

¹⁷⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 06/08/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-125[30-2012/10]-2451 sayılı özelgesi.

¹⁷⁸ Türkay, a.g.m.,s.6.

¹⁷⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğünün 16/03/2016 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-105[229-2012/VUK-1- . . .] -23474 sayılı özelgesi; Sahip oldukları sosyal medya hesaplarına ait sayfalarda ticari bir organizasyon içerisinde, devamlı olarak reklam hizmeti veren gerçek kişilerin ticari kazanç açısından gelir vergisi mükellefi olmaları gerekmektedir.

olarak değerlendirilmesi gerekmekte, ayrıca, bu kişilere yapılan reklam ödemeleri üzerinden ödemeyi yapanlar tarafından %15 oranında GV kesintisi yapılması gerekmektedir.

3.1.4.2. Dar mükellef gerçek kişilerde vergilendirme

Dar mükellefiyet esaslı mükelleflerin yaşadıkları ülkelerin dışında yürüttükleri faaliyetleri dolayısıyla elde edecekleri kazançlar açısından yalnızca bu gelirleri ile limitli olmak üzere, bu gelirleri kapsayacak şekilde kişinin yaşadığı ülke tarafından vergilendirilmesidir.

Dar mükellef gerçek kişilerin vergilendirilme esaslarına GVK'nın Mükellefler ve Mevzuu (md. 6), Kazanç veya İradın Türkiye'de Elde Edilmesi (md. 7) İşyeri ve Daimi Temsilci (md. 8) başlıklı 6, 7 ve 8'inci maddelerinde yer verilmiştir. GVK'nın 6'ncı maddesinde, "Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirileceği" belirtilmiştir.

Dar mükellef olan kişiler açısından kazanç ve iratların Türkiye'de elde edilmesinin ölçütlerine kanunun 7'nci maddesinde yer verilmiş ve vergilendirmenin bu esaslara göre tayin olunacağı belirtilmiştir. Buna göre,

"(1) Ticari kazançlarda; kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması (Bu şartları haiz olsalar dahi iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlardan, ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye'de satmaksızın yabancı memleketlere gönderenlerin bu işlerden doğan kazançları Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz)"

Kanunun 8'inci maddesinde ve 7'nci maddenin ilk fıkrasında "yazılı iş yerinin VUK hükümlerine göre tayin olunacağı, aynı maddede yazılı daimi temsilcinin ise, bir hizmet veya vekâlet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimse olduğu" belirtilmiştir.

Dar mükellefiyet esasında ülkeler vatandaşları olup olmamasına bakılmaksızın kendi sınırları dâhilinde gerçekleşen iktisadi faaliyetleri vergiye tabi tutulabilmektedirler. Dar mükellefiyete tabi olanların uyuğu ve ikametgâhının bir önemi bulunmamaktadır. Burada öncelik taşıyan durum gelir getirici faaliyetin ülke sınırları içerisinde yapılmasıdır. E-

ticarete dar mükelleflerin tespit edilmesi ticari kazancın vergilendirilmesi açısından önemlidir¹⁸⁰.

OECD model vergi anlaşmasında ticari kazanç hükümlerinin düzenlendiği 7'nci maddesinde, dar mükelleflerin ticari kazançlarının vergilendirilebilmesi için, kazancın elde edilen ülkede bulunan bir işyeri vasıtasıyla ve bu işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olarak sağlanması gerekmektedir. Dar mükellefiyette işyerinin varlığının aranması o devletin iktisadi hayatına katılımın sağlandığına dair uluslararası uzlaşmayı yansıtır¹⁸¹.

Dar mükellef gerçek kişilerin vergilendirilmesi konusunda Gelir İdaresi bir özalgede görüşünü belirtmiştir¹⁸². Buna göre, çifte vatandaş olanlar (hem Türkiye hem de başka bir ülkenin vatandaşı olanlar) çalışma ya da oturma iznine sahip olup, altı ayı geçkin bir süreyle yurt dışında yaşamaları durumunda Türkiye'deki kazançları açısından dar mükellefiyet esasına tabi olması, dar mükelleflerin de yalnızca Türkiye içinde edindikleri kazançlar çerçevesinde vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu kişilerin ABD'de elde ettiği gelirlerinin Türkiye'de vergilendirilme imkânı yoktur.

Ülkemizde yerleşik olmayan dar mükellef gerçek kişilerin yalnızca ülkemiz içinde edindiği kazanç ve iratlar çerçevesinde vergilendirileceği hükmü ile ticari kazancın elde edilmesinde kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin olması ya da daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde ya da bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması şartına bağlı olarak, dar mükellef gerçek kişilerin Türkiye'den elde edecekleri reklam geliri üzerinden 476 sayılı CK ile yapılan düzenleme çerçevesinde vergi kesintisi yapılacaktır.

Bu çerçevede, Blogger, YouTuber, Influencer gibi sosyal medya fenomenlerinin yurtdışında yaşaması ve bu kişilerin sosyal medya hesaplarında Türkiye'de yerleşik olanlar tarafından verilen reklamların yayınlanması halinde, söz konusu fenomenler GVK'nın 6 ve 7'nci maddelerine göre dar mükellef gerçek kişi olarak kabul edileceğinden bunlara yapılacak ödemeler üzerinden % 15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

¹⁸⁰ Çak. a.g.e., s.91.

¹⁸¹ Model Anlaşma, a.g.e., s.116.

¹⁸² Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 14/10/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-37-25-638 sayılı özalgesi; "...Buna göre, bir Akit Devlet teşebbüsüne ait internet sitesi tek başına bir işyeri kabul edilmemekte olup, söz konusu sitenin yüklendiği veya söz konusu siteye ulaşım imkanı sağlayan sunucunun (server) diğer Devlette sabit olması durumunda teşebbüs için bu diğer Devlette işyeri oluşmuş sayılmaktadır. Bu nedenle ABD mukimi şirketin internet sitesi üzerinden Türkiye'den elde ettiği ticari kazancın Türkiye'de vergilendirilmesi için siteye ilişkin sunucunun Türkiye'de bulunması gerekmektedir."

Tam mükellef kişi ve kurumlar tarafından reklam ödemeleri üzerinden kesilen vergi tutarları muhtasar beyanname ile vergi dairesine ödenecek, ayrıca ödenen reklam bedelleri üzerinden %18 oranında hesaplanan KDV de sorumlu sıfatıyla 2 nolu beyanname ile bildirilip, ödenecektir¹⁸³.

3.2. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından

KVK'nın 1'inci maddesinde belirtilen kurumların (Sermaye Şirketleri, Kooperatifler, İktisadî Kamu Kuruluşları, Dernek veya Vakıflara Ait İktisadî İşletmeler, İş Ortaklıkları) kazançlarının KV'ye tabi olduğu, 3'üncü maddesinde, "1'inci maddede sayılan kurumların tam ve dar mükellefiyet esasında vergilendirileceği; kanuni veya iş merkezleri Türkiye'de bulunan kurumların tam mükellefiyet esasına göre hem Türkiye içinde hem de Türkiye dışında elde ettikleri kazançlarının tamamı üzerinden vergilendirileceği, kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayan kurumların ise dar mükellef esasına göre sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği" hüküm altına alınmıştır.

Teknolojik gelişmeler, davranış biçimlerini, ticari ilişkileri, iletişim yöntemlerini değiştirerek bugünün dünyasının dijital çağa evrilmesine yol açmıştır. Değişen dünyada dijital hizmetler çokuluslu şirketlerin sınır tanımaz biçimde hareket etmesine ve birçok ülkenin egemenlik sahasındaki gelirlerin vergilendirilmemesine yol açmaktadır. Bu nedenle, ülkeler kendi sınırları içerisinde gerçekleştirilen dijital faaliyetlerden kazanılan gelirlerin vergilendirilmesi ve vergi kaybını önlemek amacıyla önlemler almaya başlamıştır. Dijital hizmetlerin kurumsal düzeyde vergilendirilmesine yönelik çalışmalar ilk kez OECD tarafından gündeme alınmış, 1 nolu BEPS aksiyonu olarak belirleme yapılmış, Avrupa ülkelerinde de her ülke kendisine has olarak dijital hizmetlerin nasıl vergilendirilmesi gerektiğine yönelik çeşitli çözümler öne sürse de birlik genelinde bu konuda tam bir ortak görüşe varılamamıştır. Öte yandan, pek çok ülke dijital hizmetleri tek taraflı olarak vergilendirme yoluna gitmiştir. 'Macaristan reklam hizmetlerinin vergilemesi', 'Avusturya Netflix Vergisi', 'İtalya dijital hizmetler için eşitleme vergisini' benimsemiş, Slovakya ise dijital işyeri konseptini uygulamaya koymuştur. Bu düzenlemelere karşın Türkiye'de ilk başta dijital hizmet veren yabancı kurumlara 3 nolu KDV beyannamesi verme zorunluluğu getirilmiş, daha sonra da 476 sayılı Kararla internet ortamlarındaki reklamcılık hizmetleri

¹⁸³ Coşar, A., Sosyal Medya (İnternet) Reklamlarına %15 Stopaj Geldi, 11.10.2019 tarihinde <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/abbascosar/050/> adresinden ulaşılmıştır.

üzerinden stopaj yoluyla vergileme yapılmasını öngören düzenleme uygulanmaya başlanmıştır¹⁸⁴.

Ülkelerin farklı vergilendirme rejimleri çokuluslu şirketler için önemli sorunlar yaratmaya başlamıştır.

BEPS yani Kâr Aktarımı Yoluyla Matrah Aşındırması Eylem Planı, ülkelerin yerel düzeydeki yasal düzenlemelerdeki farklılıklar nedeniyle oluşan vergi kayıplarının önüne geçilebilmesi amacıyla OECD üyesi ülkeler tarafından uygulanmaya başlanan ortak bir çalışmadır. OECD üyesi ülkeler tarafından BEPS işlemleri kapsamında 15 aksiyon planı geliştirilmiş, kazanç getiren ekonomik faaliyetlerin gerçekleştirildiği yani değer yaratıldığı yerde vergilendirilmesi amaçlanmıştır. Bu aksiyon planlarının ilki olan 1 nolu aksiyon ‘Dijitalleşmeden Kaynaklanan Vergi Zorluklarıdır’¹⁸⁵.

Kanunun 15’inci maddesinde yer alan kazanç ve iratlardan yapılacak vergi tevkifat oranlarının belirlendiği 2009/14594 sayılı Kararnamenin eki karara aşağıdaki bent eklenmiş ve internet ortamında verilen reklam hizmetlerinden %0 oranında kesinti yapılması gerektiği belirtilmiştir.

476 sayılı CK’nın 4’üncü maddesine aşağıda yer verilmiştir;

“11.VUK’ un 11’inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamına giren ödemelerden;

a) İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden %0 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.”

KVK’nın 15’inci maddesinde sayılan ödemelerin nakden veya hesaben yapılmasında kimler tarafından vergi kesintisi yapılacağı tek tek belirtilmiş olmasına karşılık Kanunun 30’uncu maddesinde kimlerin vergi kesintisi yapacağı ayrıca belirtilmemiş, aksine “ilgili maddede sıralanan kazanç ve iratları ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından vergi kesintisi yapılacağı” hükme bağlanmıştır¹⁸⁶.

Bu çerçevede, KVK’nın 15’inci maddesinde “vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, kamu idare ve kuruluşları, iktisadî kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini

¹⁸⁴ Çakmak, a.g.m., s.3.

¹⁸⁵ <https://www.oecd.org/tax/beps/> adresinden 20.01.2020 tarihinde ulaşılmıştır.

¹⁸⁶ PWC Vergi Bülteni, a.g.m.

beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı ile belli büyüklükteki çiftçilerin maddede belirtilen ödemelerden vergi tevkifatı yapmaya mecbur oldukları” belirtilmiştir.

476 sayılı CK ile Kanunun 30’uncu maddesinde yer alan kazanç ve iratlardan yapılacak vergi tevkifat oranlarının belirlendiği 2009/14593 sayılı Kararnamenin eki karara ilgili bent eklenmiş ve internet ortamında verilen reklam hizmetlerinden %15 kesintisi yapılacağı belirtilmiştir.

İnternet üzerinden reklam hizmeti verenler ile hizmetin verilmesine aracılık edenlere yapılacak reklam ödemelerinde hizmeti verenin tam mükellefiyete tabi kurum olması halinde uygulanacak stopaj oranı %0’dır. Tam mükellef kurum tarafından sağlanan aracılık hizmetinde, ödemenin hizmetin sağlanmasına aracılık eden tarafından, hizmeti sunan dar mükellef kuruma yapılması halinde ödenen bu tutar üzerinden %15 oranında vergi stopajı yapılması gerekmektedir¹⁸⁷.

İnternet sitesi üzerinden verilen reklam hizmeti sunucu tarafından sağlanan ticari bir faaliyettir. Dar mükelleflerin Türkiye’de elde ettikleri ticari kazancın Türkiye’de bulunan işyeri ya da daimi temsilci aracılığıyla sağlanması ve kazancın bu yerlere dayandırılması belirleyici etmendir. Türkiye’de yerleşik kişi ya da kurumlara yabancı firmalar tarafından internet sitesi aracılığıyla çevrimiçi reklam hizmeti sunulmasında, bu hizmeti sağlayanların Türkiye’de VUK’da belirtildiği şekilde bir işyeri ya da GVK’da belirtilen daimi temsilcinin oluşmadığı değerlendirilmektedir.

476 sayılı CK ile GVK ile KVK’ da yapılan düzenleme kapsamında yapılması gereken vergi kesintisi uygulaması bir nevi vergi güvenlik müessesesi niteliğine haiz olup, 01.01.2019 tarihinden sonra yapılacak ödemeleri kapsayacak şekilde dijital-internet ortamında reklam geliri elde eden, diğer bir deyişle reklam hizmeti veren tam mükellef ise %0, dar mükellef ise %15 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

3.2.1. Tam Mükellef Kurumlarda Vergilendirme

KVK’nın 1’inci maddesinde sayılan kurumların, kazançlarının KV’ye tabi olduğu, kurum kazancının GV’nin konusuna giren gelir unsurlarından oluşacağı belirtilmiştir. Tam ve dar mükellefiyetin tanımının yapıldığı kanunun 3’üncü maddesinde, “kanunî veya iş merkezi Türkiye’de bulunan kurumların gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançlarının

¹⁸⁷ Türkay, a.g.m., s.6.

tamamı üzerinden vergilendirileceği, kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların ise sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği belirtilmiştir. Aynı maddenin (5) bendinde Kanunî Merkez, (6) bendinde ise İş Merkezi tanımlanmıştır. Buna göre, “Kanunî merkez, vergiye tâbi kurumların kuruluş kanunlarında, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkez; İş merkezi, iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezler olarak” tanımlanmıştır.

KV açısından tam mükellefiyet esasının tespit edilmesinde yerleşiklik ilkesi benimsenmekte, ancak uygulama ülkelere göre farklılık göstermektedir. Bir kurumun hangi ülkede yerleşik olduğunun belirlenmesi açısından ülkeler arasında kullanılan iki ayrı kıstasa göre hareket edilmektedir. Birinci kıstasa göre, kurumun ‘kanuni merkezi, kuruluş yeri’ gibi kurum ile ülkenin hukuki ilişkisi kapsamında ele alınırken, ikinci kıstas firmanın bulunduğu ülkede ekonomik ve ticari bağlantılarına dayanmaktadır. Yönetim kurulu merkezi ve firma ortaklarının yerleştiği yer bu kapsamda dikkate alınabilir. E-ticaret firmalara tam mükellef olarak faaliyet göstereceği ülkeyi belirleme imkânı tanır. Firmalar böylelikle yönetim kurulunu bir ülkede, üretim tesislerini başka bir ülkede denetim merkezini ise, diğer bir ülkede yürütme imkânına sahip olmaktadırlar. Öte yandan, bu gelişmeler firmaların yerleşik oldukları ülkenin tespit edilmesinde dikkate alınan yöntemlerden olan ‘kurumun ana faaliyet yeri, yönetim kurulunun bulunduğu yer ya da işlemlerin bizzat toplanıp yönetildiği esas işyeri’ kıstasını önemsiz hale getirmektedir. Ayrıca küresel dünyada faaliyet gösteren kurumların satış yaptıkları ülkelerde mükellef olması için gerekli olan sabit bir işyeri şartını da önemsiz hale getirmektedir¹⁸⁸.

KV Genel Tebliği’nde (Seri No:1) Değişiklik Yapılmasına Dair 17 Seri Nolu Tebliğ’in¹⁸⁹ “15.3.11.1.1.İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin ödemeler üzerinden yapılacak vergi kesintisi başlıklı bölümünde; “KVK’nın 15’inci maddesinde belirtilen “vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar, tam mükellef bir kurum tarafından kendilerine internet ortamında verilen reklam hizmeti karşılığında bu kuruma yapacakları ödemeler üzerinden %0 oranında vergi kesintisi yapmakla yükümlüdürler.” Tebliğin (15.1.) bölümünde sayılan vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar dışında kalanların ise “tam mükellef bir kurumdan aldığı internet ortamındaki reklam hizmetleri karşılığında bu kuruma yapacakları ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapma yükümlülükleri” bulunmamaktadır.

Buraya kadar yapılan açıklamalar çerçevesinde, tam mükellef kurumlar tarafından gerek tam mükellef (Türkiye’de ikamet eden) gerekse dar mükellef (yurtdışında yaşayan)

¹⁸⁸ Çak, a.g.e., s.89,90.

¹⁸⁹ 17 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Tebliği 15/02/2019 tarihli ve 30687 sayılı RG’de yayımlanmıştır.

Blogger, YouTuber, Influencer vb. sosyal medya fenomenlerine yapılacak reklam ödemesi tutarları üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Ayrıca, dar mükellef kurum kapsamında olan Google, Facebook vb. firmalara da reklam ödemesi yapılması sırasında %15 oranında kesintisi yapılması gerekmektedir.

Öte yandan, internet ortamında reklam geliri elde edenin tam mükellef kurum olması veya bu hizmetin sunulmasına aracılık eden bir kurum olması durumunda yapılacak ödemeler üzerinden %0 kesinti yapılacaktır. Tam mükellef kurumların kanuni veya iş merkezleri Türkiye'de bulunduğu için 476 sayılı CK ile yapılan düzenleme çerçevesinde bu kurumlara yapılacak ödemeler vergi kesintisi dışında bırakılmıştır.

3.2.1. Dar Mükellef Kurumlarda Vergilendirme

Dar mükellef kurumların vergilendirilmesine ilişkin düzenlemelere KVK'nın Tam ve Dar Mükellefiyet başlıklı 3'üncü maddesinde yer verilmiş, maddenin (2) bendinde “dar mükellefiyette, Kanunun 1'inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği” belirtilmiştir. “Dar mükellefiyette kurum kazancı, aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşur:

a) 213 sayılı VUK hükümlerine uygun Türkiye'de iş yeri olan veya daimî temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticarî kazançlar.

Aynı maddenin (4) bendinde, bu maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimî temsilci bulundurulması konularında, GVK'nın ilgili hükümlerinin uygulanacağı; (5) bendinde kanuni merkezin vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkez olduğu; (6) bendinde ise, iş merkezinin iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezler olduğu” belirtilmiştir.

Dar mükellefiyete tabi kurumların vergilendirilme esasları ticari kazançlar ile diğer kazançlar açısından dikkate alınır. Bu kurumların Türkiye'de kazandıkları gelirleri için KVK'nın 30'uncu maddesi kapsamında ödemeyi yapanlarca madde hükmünde belirtilen oranlarda stopaj yapılacaktır. Madde kapsamında yapılacak bu vergi stopajında esas alınacak gelir dar mükellefiyete tabi kurum tarafından VUK'un 156'ncı maddesi kapsamındaki ‘işyeri’ veya GVK'da belirtilen ‘daimi temsilci’ vasıtasıyla kazanılmış olması ve bu gelirlerle sınırlı olması şartıyla olup, bu gelirlere yönelik olarak da KV beyannamesi

verilecektir. Bahsi geçen gelirlerin yurtdışında bulunan merkez kuruluşuna gönderilmesi esnasında başkaca bir kesinti yapılmayacaktır¹⁹⁰.

Gelir İdaresi'nin dar mükellef kurumların vergilendirilmesine yönelik özelgesinde¹⁹¹; internet ortamında verilen reklamların ya da reklam alanının kiralanmasının ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi gerektiği, Türkiye ile diğer ülkeler arasında imzalanan çifte vergilendirme anlaşmalarına göre reklam hizmeti için alan kiralama hizmeti veren firmalara yapılan ödemelerden, Türkiye'de bir işyerinin veya daimi temsilcisinin bulunması ve kazancın bu yerler aracılığıyla elde edilmesi durumunda vergi kesintisi yapılabileceği belirtilmektedir.

476 sayılı CK'nın 3'üncü maddesi ile KVK'nın 30'uncu maddesine eklenen bent hükmü çerçevesinde, "dar mükellefiyete tâbi kurumlara maddede belirtilen kazanç ve iratlar üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dâhil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından, kurumlar vergisi kesintisi yapılması" öngörülmüş, bu kapsamda internet ortamında verilen reklam hizmetleri ile reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılacak ödemeler üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılacağı belirtilmiştir.

KV Genel Tebliği'ne (Seri No:1) 17 Seri Nolu KV Genel Tebliği ile eklenen '30.4.11.1.1. İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin ödemeler üzerinden yapılacak vergi kesintisi' başlıklı bölümünde;

"Tebliğin (15.1.) bölümünde sayılan vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar dışında kalanların ise dar mükellef bir kurumdan aldığı internet ortamındaki reklam hizmetleri karşılığında bu kuruma yapacakları ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapma yükümlülükleri bulunmamaktadır.

... Ancak, hizmete aracılık eden tam mükellef kurum tarafından, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin tahsil edilen bedellerin, internet ortamında reklam hizmeti veren asıl hizmet sunucusu dar mükellef kuruma ödenmesinde, bu ödemeler üzerinden hizmete aracılık eden tam mükellef kurum tarafından %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Ayrıca, internet ortamında reklam hizmeti veren veya

¹⁹⁰ Öz, a.g.m., s.1.

¹⁹¹ Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü'nün 23/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 30-725 sayılı özelgesi; "İnternet üzerinde reklam verilmesi amacıyla yapılan reklam alanı kiralaması işleminin ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmesi gerekmekte olup, Türkiye Cumhuriyeti ile Amerika Birleşik Devletleri arasında yapılan ikili anlaşmanın 7'nci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre, söz konusu reklam hizmeti için alan kiralama hizmeti veren Amerika Birleşik Devletleri mukimi ... Advertising firmasına ödeyeceğiniz bedeller üzerinden herhangi bir vergi kesintisi yapılmaması gerekmektedir.

Öte yandan, Amerika Birleşik Devletleri'nde mukim firmanın anlaşmanın işyerine ilişkin 5'inci maddesi kapsamında Türkiye'de bir işyerine sahip olması veya daimi temsilci bulundurması ve söz konusu kazancın bu işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilmesi veya şirketinizin bu nitelikleri taşıması halinde, söz konusu kazancın ticari kazanç olarak değerlendirilmesi ve yıllık beyanname ile beyan edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir."

bu hizmetlerin verilmesine aracılık eden dar mükellef gerçek kişilere yapılan ödemelerde vergi kesintisi oranı %15 olarak uygulanacaktır.”

Gelir İdaresi tarafından 01.01.2019 tarihi sonrası uygulamaya ilişkin olarak verilen özeltede¹⁹²; yurt dışında mukim sosyal paylaşım sitelerinde, yurt dışında yayınlanmak üzere internet ortamında verilen reklam hizmetine ilişkin olarak düzenlenen faturalar için yurtdışı mukim firmalara yapılacak ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılamayacağı belirtilmiştir. Vergi kesintisinin yapılmamasının gerekçesi olarak, ‘sözleşmede dâhil olmak üzere hizmete ilişkin süreçlerin Türkiye'deki işyerinde veya daimi temsilcisi vasıtasıyla yürütülmemesi kaydıyla yurt dışında yayınlanmak üzere’ ifadesi kullanılmıştır. Yurtdışında mukim sosyal paylaşım siteleri, Facebook, Instagram, Youtube’dır, bu sitelerde yayınlanan reklam, video, içeriklere hem Türkiye’de hem de yurtdışında ulaşılabilir. Görüşte belirtilen ‘yurtdışında yayınlanmak üzere internet ortamında verilen reklam hizmeti’ ifadesi söz konusu sosyal medya sitelerine yurtiçi yurtdışı ayırımı olmaksızın ulaşılabilmesi nedeniyle geçerli bir neden olarak kabul edilemez. Bu nedenle yurtdışı mukim firmalara (Google, Facebook gibi) yapılacak ödemelerden vergi kesintisi yapılmasının daha doğru olacağı düşünülmektedir.

Yurtdışı kurumlardan reklam hizmeti alınması durumunda vergi stopajının yapılıp yapılmayacağı konusunda, reklamı alınan kurumun yerleşik olduğu ülkeyle düzenlenmiş olan ÇVÖA hükümleri kapsamında olay ele alınmalıdır. İnternette yayınlanan reklamlar niteliği gereği ticari faaliyettir, ticari kazançların vergilendirilmesi hakkı da anlaşmalar gereği işyerinin bulunduğu ülkeye verilmiştir, bununla birlikte vergiye tabi tutulacak tutar anlaşma hükümleri gereğince işyerinden elde edilen kazançla sınırlandırılmıştır. Bu nedenle, yurtdışındaki kurumun reklam hizmetini Türkiye’deki bir işyeri aracılığıyla vermesi durumunda vergileme yetkisi Türkiye’de olacak ve ödeme yapılan tutarlar üzerinden vergi kesintisi yapılabilecektir. Öte yandan, Vergi İdaresi’nce sanal alanların da işyeri olarak kabul edilmesi nedeniyle vergi kesintisi yapılırken bu durumun da dikkate

¹⁹² Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Gelir ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğünün 17/07/2019 tarih ve 2030549-125[15-2019/14]-579305 sayılı özeltesi; “Yurt dışında mukim sosyal paylaşım sitelerinde, yurt dışında yayınlanmak üzere internet ortamında reklam verilmesi sırasında söz konusu reklam hizmetine ilişkin olarak düzenlenen faturalar için yurtdışı mukim firmalara yapılacak ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapıp yapılmayacağına ilişkin olarak verilen cevapta;

Dolayısıyla, kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumların;

-Yurt dışında elde ettikleri ticari kazançları Türkiye’de kurumlar vergisine tabi olmadığından ve

- Sözleşmede dâhil olmak üzere hizmete ilişkin süreçlerin Türkiye'deki işyerinde veya daimi temsilcisi vasıtasıyla yürütülmemesi kaydıyla yurt dışında yayınlanmak üzere vermiş oldukları internet ortamında reklam hizmetleri Türkiye'deki işyerinde veya daimi temsilcisi vasıtasıyla yapılan işler olarak değerlendirilemeyeceğinden, yurtdışındaki müşterilerinize yönelik olarak yurt dışında yayınlanan internet ortamında reklam hizmetlerine ilişkin olarak anılan kurumlara yapacağınız ödemelerden 476 sayılı Karar kapsamında vergi kesintisi yapmanıza gerek bulunmamaktadır.”

alınması gerekmektedir¹⁹³.

Türkiye’de bulunan tam mükellef kurumlar tarafından, dar mükellef kurum statüsünde olan Google, Facebook vb. firmalardan internet ortamında reklam hizmeti alınması ve bu kurumlara alınan reklam hizmeti nedeniyle nakden veya hesaben ödeme yapılması halinde KVK 30’uncu madde gereği %15 oranında kesintisi yapılması gerekmektedir. Ayrıca, ülkemizde ikamet etmeyen Youtuber, Influencer vb. sosyal medya fenomenlerinin hesaplarında Türkiye’de yerleşik tam mükellef kurumların reklamların yayınlanması durumunda bu kişilere yapılan ödemelerden %15 oranında kesintisi yapılmak zorunludur.

3.3. Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından

KDVK’nın Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler başlıklı 1’inci maddesinde, “Türkiye’de yapılan ticarî, sınai, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetler ile her türlü mal ve hizmet ithalatının KDV’ye tabi olduğu”, ayrıca madde bendinde sayılan diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetlerin de vergiye tabi olacağı belirtilmiştir. Kanunun 6’ncı maddesinde ise, “işlemlerin Türkiye’de yapılmasından maksadın, malların teslim anında Türkiye’de bulunması, hizmetin Türkiye’de yapılmasını veya hizmetten Türkiye’de faydalanılmasını ifade ettiği” belirtilmiştir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin¹⁹⁴ 1.Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler başlıklı bölümünde, KDV uygulamasına ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Bu çerçevede, “ikametgâhın, işyerinin, kanuni merkezin ya da iş merkezinin Türkiye’de olup olmaması işlemlerin mahiyetini değiştirmeyeceği, vergilendirmeye mani teşkil etmeyeceği gibi, dar mükellef, tam mükellef, özel, resmi ayrımı yapılmaksızın, işlemin Türkiye’de yapılması şartıyla, söz konusu işlemler kim tarafından yapılırsa yapılsın vergiye tabi olacağı, öte yandan diğer vergi kanunlarındaki muafiyet ve istisnaların bu kanuna göre geçerli olmayacağı” belirtilmiştir. Ayrıca “Türkiye’de gerçekleştirilen ticari, sınai, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyetinin devamlılığının, kapsam ve niteliğinin GVK hükümlerine göre, bu kanunda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu (TTK)¹⁹⁵ ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre belirleneceği, yukarıda belirtilen faaliyetlerden devamlılık arz edenlerin vergiye tabi olduğu, arızı faaliyetler çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin ise vergiye tabi tutulmayacağı”, açıklamalarına yer verilmiştir.

Herhangi bir olayın KDV konusuna gerebilmesi için bu olayın Türkiye Devleti’nin egemenlik sınırları içinde gerçekleşmesi gerekmektedir. KDVK 6’ncı madde de bu

¹⁹³ PWC Vergi Bülteni, a.g.m.

¹⁹⁴ KDV Genel Uygulama Tebliği 26.04.2014 tarihli ve 28983 sayılı RG’de yayımlanmıştır.

¹⁹⁵ 6102 sayılı Kanun 14.02.2011 tarihli ve 27846 sayılı RG’de yayımlanmıştır. Tezin ilerleyen bölümlerinde bu Kanun “TTK” olarak adlandırılacaktır.

faaliyetlerin Türkiye'de gerçekleştirilmesinin şartları açıklanmıştır. Bu kapsamda ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan işlemler ile ithalat ya da maddenin 3. bendinde belirtilen diğer faaliyetlerden doğan işlemleri yapanların milliyeti veya hukuksal durumuna bakılmaksızın katma değer vergisine tabi olacaktır¹⁹⁶.

Uluslararası ticaret alanında çoğu ülke tarafından uygulanan varış yeri ülkesince vergileme prensibi Türkiye tarafından da benimsenmiştir. Mal veya hizmetler tüketime konu edildikleri ülkede vergilendirilmeye konu edilmektedir. Bu kapsamda, ihracat yapan ülkeler satışlarında KDV istisnası uygulamakta, ithal edilen mal ve hizmetler için ise KDV tahsilâtı yapılmaktadır¹⁹⁷.

3.3.1. Yurtdışı Kuruluşlardan Alınan Reklam Hizmetlerinde KDV Uygulaması

KDVK'nın Hizmet başlıklı 4'üncü maddesinde "hizmet; teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler, şeklinde tanımlanmış; bu işlemlerin bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceği, mezkûr kanunun 6'ncı maddesinde ise, hizmet ifalarında, hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması hallerinde işlemlerin Türkiye'de yapılmış sayılacağı" belirtilmiştir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin 6.2. Hizmetin Türkiye'de Yapılması başlıklı bölümünde ise, "Hizmetin Türkiye'de yapılmış sayılması için yukarıda sayılan iki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmez. Şartlardan herhangi birisinin oluşması halinde hizmet, Türkiye'de yapılmış sayılır. Bir diğer ifade ile hizmet Türkiye'de yapılmışsa, hizmetten hangi ülkede faydalanılırsa faydalanılsın işlem Türkiye'de yapılmış sayılır ve vergiye tabi olur. Hizmetin başka bir ülkede yapılması halinde bu hizmetten Türkiye'de faydalanılmış ise işlem yine Türkiye'de yapılmış sayılır." açıklamalarına yer verilmiştir.

Kişisel olarak yurtdışı hizmet alımı genellikle internet ortamında yapılan abonelikler ile bu kapsamda sunulan işlemlerde rastlanılan bir durumdur. KDVK'nın 9'uncu maddesine ilave edilen bent hükmünde yapılan düzenleme çerçevesinde "KDV mükellefi olmayan kişilerce yurtdışı kurumlardan elektronik ortamda alınan ve ülke içinde faydalanılan hizmetlere ilişkin vergi sorumlusu olma yükümlülüğü" ortadan kaldırılmıştır. Bu hüküm Türkiye'de KDV mükellefi olmayan yurtdışı kurumlara, internet ortamında sundukları ve Türkiye'de yararlanılan hizmetlere ilişkin olarak KDV mükellefi olma ve beyanname verme zorunluluğu getirmiştir. Yurtdışında yerleşik kurumlara Türkiye'de vergi mükellefi olma

¹⁹⁶ Maç, M., KDV Uygulaması, E-Kitap, s.6, <https://www.denet.com.tr/vergi/dosyalar/kdv6/KDV6-1.pdf> adresinden 01.12.2019 tarihinde ulaşılmıştır.

¹⁹⁷ Eralp, a.g.e.,s.55.

ödevi pek karşılaşılan bir husus değildir. Bahsedilen beyanname verme ve beyan edilen vergiyi ödeme yükümlülüğünün ne şekilde uygulanacağı ve bu yükümlülüğe uyulmaması durumunda ne gibi bir işlem yapılacağına yönelik olarak Maliye Bakanlığı düzenleme yapma yetkisi kullanarak 17 seri nolu KDV tebliğinde açıklama yapmıştır.”¹⁹⁸

17 nolu KDV Tebliğinin¹⁹⁹ “2.1.2.1.2. KDV Mükellefi Olmayan Gerçek Kişilere Elektronik Ortamda Sunulan Hizmetler” başlıklı bölümünde; “Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından Türkiye’de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda sunulan hizmetler KDV’ye tabidir. Elektronik ortamda sunulan hizmetlerin bir işyeri oluşturacak şekilde verilmesi durumunda (Türkiye’de bir işyerinin oluşup oluşmadığı VUK hükümlerine göre belirlenir) bu hizmetlere ilişkin verginin genel esaslar çerçevesinde (1 Nolu KDV beyannamesi) beyan edilip ödenmesi gerekmektedir” denilmektedir.

Söz konusu tebliğ kapsamında belirtilen kurumların KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere ücret mukabili elektronik ortamlarda sundukları hizmetler ile ilgili olarak yerine getirmek zorunda oldukları vergisel yükümlülükler şunlardır;

- “Bu kapsamdaki hizmet sunucularının, ilk kez verecekleri KDV beyannamesini vermeden önce, Gelir İdaresi Başkanlığının www.digitalservice.gib.gov.tr adlı internet adresinde yer alan formu doldurması,
- Bu kapsamdaki hizmetlere ilişkin KDV’nin “Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti” tesis ettirilmek suretiyle ve 3 Nolu KDV beyannamesi ile elektronik ortamda beyan edilmesi gerekmektedir,
- Bu mükellefler, elektronik ortamda sundukları hizmetler nedeniyle hesapladıkları KDV’yi aylık vergilendirme dönemleri itibarıyla, internet vergi dairesi aracılığıyla ve 3 nolu KDV Beyannamesi ile Türk Lirası cinsinden beyan edecekler ve ödeyeceklerdir.

Ayrıca tebliğe göre, elektronik hizmet sunucusunun açıkça belirtilmediği ve bu durumun taraflar arasındaki sözleşmeye yansıtılmadığı, düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde hizmete ve elektronik hizmet sunucusuna ilişkin bilgilere açıkça yer verilmediği hallerde, elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin KDV, elektronik hizmet sunumuna aracılık edenler tarafından beyan edilip ödenir.”

Reklam hizmeti alımı kapsamında KDV sorumluluğuna ilişkin olarak Gelir İdaresi’nce verilen özeldge²⁰⁰; Google vb. yabancı bir kurumdan reklam hizmeti satın

¹⁹⁸ Maç, a.g.e., s.10.

¹⁹⁹ 17 nolu KDV Tebliği 31.01.2018 tarih ve 30318 sayılı RG’de yayımlanmıştır.

²⁰⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları KDV-ÖTV Grup Müdürlüğünün 29.11.2018 tarih ve Sayılı 39044742-130[Özelge]-E.1073186 özelgesi; “Buna göre, şirketinizin, Google üzerinden reklam hizmeti satın alma işleminde, söz konusu hizmetten Türkiye’de faydalanılmış olması ve Google firmasının yurt içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması kaydıyla, söz konusu işlemde doğan KDV’nin, şirketiniz tarafından KDV Genel Uygulama Tebliğinde yapılan açıklamalar çerçevesinde 2 nolu KDV Beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.”

alınmasında bu firmaların Türkiye’de işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması ve hizmetten Türkiye’de faydalanılması nedeniyle, katma değer vergisinin reklam ödemesi yapan Türkiye’deki kurum tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda yurtdışı mukimi kişi ve kuruluşların reklam alanlarının (web sitelerinin) kullanılması ya da kiralama hizmeti alınmasında hizmetten Türkiye’de yararlanılması nedeniyle, yurtdışı firmalara yapılan reklam ödemeleri KDV’ye tabi olacaktır. Bu nedenle, “Facebook vb. sosyal medya sitelerinde yayınlanan reklam bedellerinin Türkiye’deki şirketlerce ödenmesinde, ödemeyi yapan şirket sorumlu sıfatıyla KDV hesaplayıp beyan edecek ve ödeyecektir.”²⁰¹

3.3.2. Yurtdışı Kuruluşlara Verilen Reklam Hizmetlerinde KDV Uygulaması

KDVK’nın 11’inci maddesinde mal ve hizmet ihracatı, 12’inci maddesinde ihracat teslimi ve yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlere ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Kanunun 11/1-a maddesinde, “yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin istisna kapsamında olduğu, 12/2 inci maddesinde ise bir hizmetin yurt dışındaki bir müşteri için yapılan bir hizmet sayılabilmesi için madde bendinde belirtilen şartların yerine getirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Yurtdışı firmaya verilen hizmetin ihracat istisnası kapsamında değerlendirilebilmesi aşağıdaki şartların varlığına bağlıdır,

- Bu hizmetin yabancı ülkede bulunan bir kişi ve kuruma verilmesi ya da Türkiye’deki firmanın yabancı ülkedeki şubesi için yapılarak fatura düzenlenmesi,
- Bu hizmetten Türkiye dışında faydalanılmasıdır.”

Vergi idaresi hizmet ihracatında vergisiz fatura düzenlenmesi için yukarıda yer verilen iki maddeyi yeter koşul olarak kabul etmektedir²⁰².

Yurtdışındaki müşterilere verilen reklam hizmetlerinde KDV uygulamasına ilişkin olarak Gelir İdaresince verilen özelgede²⁰³; “Türkiye’deki müşterilere internet ortamında verilen hizmetlerin KDV’den istisna olabilmesi ve Kanunun 11/1-a maddesine göre hizmet ihracı olarak

²⁰¹ Coşar, a.g.m.

²⁰² Maç, M. KDV Uygulaması, E-Kitap, s.4, <https://www.denet.com.tr/vergi/dosyalar/kdv6/KDV6-12.pdf> adresinden 01.12.2019 tarihinde ulaşılmıştır.

²⁰³ Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü’nün 24/10/2016 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.11-178274 sayılı özeldes; “Şirketinizin internet üzerinden Türkiye’de bulunan müşterilerine verdiği hizmet, KDV Kanununun 1/1inci maddesi kapsamında KDV’ye tabi olacaktır. Ancak, söz konusu hizmetin yurtdışındaki müşterilere verilmesi, hizmetten yurtdışında faydalanılması ve hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapıldığı, yurtdışındaki müşteri adına düzenlenen fatura ve benzeri belge ile tevsik edilmesi halinde bu hizmet KDV Kanununun 11/1-a maddesine göre hizmet ihracı kapsamında değerlendirilerek buna ilişkin düzenlenen faturalarda KDV hesaplanmayacaktır.”

değerlendirilebilmesi için hizmetin yurtdışındaki müşterilere verilmesi, hizmetten yurtdışında faydalanılması gerekmekte, hizmetin yurtdışında bulunan bir müşteri için yapıldığı ise faturanın yurtdışındaki müşteri adına düzenlenmiş olması gerekmektedir.”

Türkiye’de yer alan sunucu (server) bilgisayarlar üzerinden yer sağlayıcılık (hosting) hizmeti verilmesi ya da web sitesindeki alanların yurtdışı müşterilere internet üzerinden kiralanarak reklamlarının yayınlanması işlemi yabancı kuruluşlara internet üzerinden verilen bir hizmet biçimidir. Bu işlemler hizmet ihracı kapsamında değerlendirilerek KDV’ye tabi tutulmayacaktır.

3.4. Vergi Usul Kanunu Açısından

Türk vergi sisteminin usul hükümlerini düzenleyen VUK vergi mükelleflerinin yerine getirmek zorunda oldukları vergisel yükümlülük ve ödevlerine ilişkin düzenlemeler ile şekilsel ve usule yönelik hükümleri içermektedir. VUK’da yer verilen söz konusu ödevler bildirim, defter tutmak, belge düzenine uymak, defter ve belgelerin muhafazası ve ibraz edilmesi, beyanname ve bildirimlerin verilmesi ile elektronik cihazların kullanılması olarak özetlenebilir.

3.4.1. Fatura ve Gider Pusulası Düzenleme Yükümlülüğü

VUK’un 229’uncu maddesinde fatura, “satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika” olarak tanımlanmış, 232’nci maddesinde ise fatura kullanma mecburiyetine ilişkin esaslar açıklanmıştır.

Söz konusu madde hükmüne göre; “Fatura Kullanma Mecburiyeti; Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler tarafından; (1) Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara, (2) Serbest meslek erbabına, (3) Kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara, (4) Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere, (5) Vergiden muaf esnafa; sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunların da satın aldıkları emtia ve hizmetler için fatura istemek ve almak mecburiyetinde oldukları” belirtilmiş, ayrıca bu maddeye göre düzenlenecek fatura tutarları için belirli bir sınır belirlenmiş,²⁰⁴ bu tutarın altında kalan mal ve hizmet satışları için müşterilerin istemesi halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesinin mecburi olduğu” hükmüne yer verilmiştir.

VUK’un 234’üncü maddesinde düzenlenen Gider Pusulası ise;

²⁰⁴ 513 Sıra Nolu V.U.K Genel Tebliği ile 2020 yılı için geçerli olan tutar, 1.400TL.

“Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin:

(3) Vergiden muaf esnafa; yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia içinde tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulası vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir. Gider pusulası... iki nüsha olarak tanzim ve bir nüshası işi yapana veya malı satana tevdi olunur.” şeklinde düzenlenmiştir.

Yabancı kişi ve kuruluşlardan alınan reklam hizmetleri ile yabancı kişi ve kuruluşlara verilen reklam hizmetleri açısından fatura kullanma mecburiyetine ilişkin düzenlemeler aşağıdaki bölümde değerlendirilecektir.

3.4.1.1. Yurtdışı kuruluşlardan alınan reklam hizmetlerinde belge düzeni

Yurtdışı kuruluşlardan alınan reklam hizmetleri, Türkiye’de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan yurtdışı kurumların reklam alanlarının kiralanması ya da web sitelerinde reklam alanı tahsis edilmesi şeklinde görülmekte ve bu kuruluşlara yapılan ödemelerin belgelendirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla reklam hizmeti alımı nedeniyle yapılan ödemenin belgelendirilmesi yurtdışı kurum tarafından düzenlenecek faturanın varlığını gerektirmektedir.

253 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği’nin “Yurt dışında faaliyette bulunan mükelleflere yaptırılan iş ve hizmetler karşılığında alınan belgelerle ilgili işlemler” başlıklı B Bölümünde, “VUK kayıt nizamına ilişkin 215’inci maddesinde, bu Kanuna göre tutulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulmasının mecburi olacağı belirtilmiş, 227’nci maddesinde de ‘Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir” hükmü yer almış, söz konusu kayıtların ise aynı Kanunun 229’uncu ve müteakip maddelerinde yer alan belgelerden herhangi biri ile tevsik edilmesi gerektiği” belirtilmiştir.

GİB’in, sosyal ağlar kullanılarak yapılan reklamlar için fatura düzenleme mecburiyetine ilişkin bir özelgesinde²⁰⁵, “internet ve sosyal medya hesaplarında yapılan reklamlar karşılığında ödenen tutarlara ilişkin olarak fatura düzenlenmesi için sosyal medya hesabından paylaşım yapan kişinin vergi mükellefi olması gerektiği, bu kişilerin vergi mükellefiyetlerinin bulunmaması halinde ise reklam ödemesi yapanlar tarafından bu kişilere gider pusulası düzenlenmesi gerektiği” belirtilmiştir.

²⁰⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü 16/03/2016 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-105[229-2012/VUK-1- . . .]-23474 sayılı özelgesi, “Bu itibarla, internette sosyal ağlar kullanılarak yapılan reklamlar için kurumunuz ile anlaşma yaparak sosyal medya hesaplarında paylaşımda bulunan kişilerin ticari kazanç yönünden mükellefiyeti olması durumunda bu kişilerin kurumunuz adına yedi gün içerisinde fatura düzenlenmesi, vergi mükellefiyetinin bulunmaması durumunda ise kurumunuz tarafından bu kişilere gider pusulası düzenlenmesi gerekmektedir.”

Netice olarak, yabancı ülkedeki bir firmadan alınan reklam hizmetine ilişkin kayıtların tevsik edilmesinin VUK düzenlemelerine göre zorunlu olması nedeniyle, yurtdışı kuruluştan alınan belgenin hizmetin alındığı ülke mevzuatı çerçevesinde geçerli bir belge olması ve ülkemiz vergi kanunları açısından ispat edici bir belge olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

3.4.1.2. Yurtdışı kuruluşlara verilen reklam hizmetlerinde belge düzeni

Yurtdışı kuruluşlara verilen reklam hizmetlerine, Türkiye’de yerleşik kişi veya kurumlara ait web sitelerinde yurtdışında mukim firmalara reklam alanı tahsis edilmesi ya da web sayfasında Google reklam alanlarının bu kurumlara kiralanmasına aracılık edilmesi durumlarında karşılaşılmaktadır. Buna göre, yurtdışı kurumlara internet üzerinden verilen reklam hizmeti nedeniyle tahsil edilen bedeller için fatura düzenlenmesi gerekir.

Bilindiği üzere fatura, satılan mal ve ifa edilen hizmet karşılığında düzenlenen ve müşterinin borçlandığı tutarı gösteren ticari bir belgedir. VUK’un 231/5’inci maddesine göre “faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenmesi gerektiği, bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı” hüküm altına alınmıştır.

GİB’in konuya ilişkin özelgesinde²⁰⁶, “Türkiye’de verilen reklam hizmetlerinden elde edilen kazancın ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi ve ticari kazançtan indirim konusu yapılacak giderlerin belirlenmesi açısından vergi mükellefiyeti bulunanlardan alınacak mal ve hizmetler için fatura ve fatura yerine geçen belgelerin, vergi mükellefiyeti bulunmayanlardan alınan mal ve hizmetler içinde bu kişiler adına düzenlenen gider pusulasının dikkate alınması” gerekmektedir.

Bu çerçevede, yabancı ülkede yerleşik bir firmaya verilen reklam hizmetine ilişkin faturanın hizmet verilen kurum adına 7 gün içinde düzenlenmesi ve elde edilen gelirin kayıtlara dâhil edilmesi gerekmektedir. Ancak belirtilen süre içerisinde fatura düzenlenmez ise VUK’un 353 çerçevesinde özel usulsüzlük cezası kesileceği unutulmamalıdır.

²⁰⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü’nün 20/08/2013 tarih ve 67854564-1741-510 sayılı özelgesi, “Buna göre, şahsınızca, ... firmasına Türkiye’de verilen reklam hizmetleri karşılığında anılan Kanunun 229 ve 231’inci maddesine göre fatura düzenlemeniz ve bu faaliyetinizden elde edilen kazancın ticari kazanç olarak vergilendirilmesi, ticari kazancın tespitinde dikkate alınacak giderlerinizin tevsiki açısından, vergi mükellefiyeti bulunanlardan satın aldığınız mal ve hizmetler karşılığında VUK’a göre düzenlenme mecburiyeti bulunan fatura ve fatura yerine geçen belgeler ile serbest meslek makbuzu gibi belgelerden uygun olanını almanız, vergi mükellefiyeti bulunmayan kişilerden yapmış olduğunuz mal ve hizmet alımlarında ise bu kişiler adına gider pusulası düzenlemeniz gerekmektedir.”

3.4.2. E-Fatura düzenlemesi ve E-Arşiv uygulamasına geçme yükümlülüğü

İnternet ortamında reklam hizmeti sağlayan kişi ve kuruluşların bu faaliyetlerden elde ettikleri kazançları nedeniyle fatura düzenleme ve beyanname verme gibi yükümlülüklerinin yanı sıra VUK tebliğleri ile uyarınca e-Fatura düzenleme, sürekli bilgi verme ve e-Arşiv uygulamasına tabi olma gibi bazı yükümlülüklerle de uyma zorunlulukları bulunmaktadır.

509 sıra nolu VUK Genel Tebliği'nin²⁰⁷ IV.1. e-Fatura Uygulaması başlıklı bölümünde; “e-Fatura uygulaması, düzenlenmesi, müşteriye verilmesi, müşteri tarafından da istenmesi ve alınması zorunlu olan faturanın, kâğıt belge yerine elektronik ortamda, elektronik belge olarak düzenlenmesi, muhatabına iletilmesi ve elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilmesine imkân veren uygulamadır.” açıklamasına yer verilmiştir.

Tebliğin IV.1.4.e-Fatura Uygulamasına Geçiş Zorunluluğu bölümü ile IV.1.5.e-Fatura Uygulamasına Geçiş Süresi başlıklı bölümlerinde; “4- ... İnternet ortamında reklamların yayınlanmasına aracılık faaliyetinde bulunan internet reklamcılığı hizmet aracılarının e-fatura uygulamasına geçmesi, “internet reklamcılığı hizmet araçları ile internet ortamında ilan yayınlayanların 01/7/2020 tarihine kadar başvurularını ve fiili geçiş hazırlıklarını tamamlayarak e- Fatura uygulamasına geçmelerinin zorunlu olduğu” açıklamasına yer verilmiştir.

509 nolu VUK Genel Tebliğinin IV.2.e-Arşiv Fatura Uygulaması başlıklı bölümünde; “Kanun hükümlerine göre fatura, kâğıt ortamında en az iki nüsha olarak düzenlenerek ilk nüshası (aslı) müşteriye verilen, ikinci nüshası ise yine kâğıt ortamında aynı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine göre mükelleflerce saklanılan bir belgedir” açıklamasına yer verilmiştir.

Anılan tebliğin IV.2.4.2. Aracı Hizmet Sağlayıcıları, İnternet Ortamında İlan Yayınlayanlar ile İnternet Reklamcılığı Hizmet Aracılarının e-Arşiv Fatura Uygulamasına Geçiş Zorunluluğu ile IV.2.5. Ceza Uygulaması başlıklı bölümlerinde; “... İnternet ortamında reklamların yayınlanmasına aracılık faaliyetinde bulunan internet reklamcılığı hizmet aracılarının 1/1/2020 tarihine kadar (2020 ve müteakip hesap dönemlerinden itibaren bu paragrafta belirtilen işler ile iştigal etmek üzere işe başlayacak mükelleflerin ise işe başlama tarihinden itibaren 3 ay içinde) başvurularını ve fiili geçiş hazırlıklarını tamamlayarak e-Arşiv Fatura uygulamasına geçmeleri ve belirtilen tarihlerden itibaren düzenlenecek faturaların e-Fatura veya e-Arşiv Fatura olarak düzenlenmesinin zorunlu olduğu; zorunluluk getirildiği halde e-Arşiv Fatura uygulamasına süresi içinde geçmeyen mükellefler ile e-Arşiv Fatura şeklinde düzenlenmesi ve alınması gereken faturayı, bu Tebliğin ‘V.7.’ ve ‘VIII.’ nolu bölümlerinde belirtilen istisnai durumlar haricinde e-Arşiv Fatura olarak düzenlemeyen ve almayan (matbu kâğıt fatura olarak düzenleyen ve alanlar dâhil) mükellefler hakkında Kanununda öngörülen cezai hükümlerin uygulanacağı” belirtilmiştir.

²⁰⁷ 509 sıra nolu VUK genel tebliği 19.12.2019 tarih ve 30923 sayılı RG’de yayınlanmıştır.

Yukarıda yer verilen düzenlemelere göre, internet ortamında reklam hizmeti sağlayanların 1 Temmuz 2020 tarihinden başlayarak e-Fatura uygulamasına geçmeleri, 509 nolu VUK tebliği çerçevesinde ise, internet ortamında ilan yayınlayanlar ile internet reklamcılığı hizmet araçlarının 1/1/2020 tarihine kadar e-Arşiv Fatura uygulamasına geçmesi ve bu tarihten sonra düzenlenecek faturaların e-Fatura ya da e-Arşiv Fatura olarak düzenlenmesi gerekmektedir.

3.4.3. Sürekli Bilgi Verme Yükümlülüğü

464 sıra nolu VUK tebliği²⁰⁸ ile belirlenen mükellef gruplarına elektronik ticaret ve bazı ticari faaliyetlere ilişkin olarak sürekli bilgi verme zorunluluğu ile internet üzerinden mal ve hizmet satışı yapan mükelleflere usul ve esasları 433 sıra nolu VUK tebliği ile belirlenen e-Arşiv uygulamasına geçme zorunluluğu getirilmiştir.

Anılan tebliğin 3.3. İnternet Reklamcılığı Hizmet Araçları başlıklı bölümünde; “internet ortamında ticari amaçlı reklam hizmetlerinin verilmesine aracılık edenler takvim yılının birer aylık süreleri içerisinde aracılık ettikleri reklam hizmetlerine ilişkin olarak;

- a) Reklamın yayınlandığı internet adresini ve internet adresinin ait olduğu kişi ya da kurumun *adı soyadı/unvanı* ile TCKN/VKN bilgilerini,
- b) Reklam veren gerçek ya da tüzel kişilere ilişkin ad soyad/unvan ile TCKN/VKN bilgilerini,
- c) Tahsil ettikleri reklam hizmeti bedelini, bu Tebliğin 4’üncü bölümünde açıklanan yöntemle elektronik ortamda Başkanlık sistemine ileteceklerdir.

Reklam hizmetinin gerçekleştirilmesinde birden fazla aracı bulunması durumunda her bir aracı kendi gerçekleştirdiği işleme ait bilgileri iletecektir.”

Söz konusu VUK tebliğine göre “bilgi verme zorunluluğu getirilen mükelleflerin, Başkanlık sistemine iletmekle yükümlü oldukları bilgileri VUK’un öngördüğü muhafaza süreleri içerisinde elektronik ortamda saklamaları ve istenildiğinde elektronik araçlar ve ortamlar vasıtası ile ibraz etmeleri bu yükümlülüğüne uymayanlar hakkında VUK’da yazılı cezaların uygulanacağı, ayrıca internet satışı nedeniyle e-arşiv uygulamasına geçiş zorunluluğu getirilen mükelleflerin, internet üzerinden yaptıkları mal ve hizmet satışlarının 2015 ve müteakip hesap dönemlerinde 5 Milyon TL (brüt satış hasılat tutarı) ve üzerinde olması halinde e-Arşiv uygulamasına geçmelerinin zorunlu olduğu” belirtilmiştir.

²⁰⁸ 464 sıra nolu VUK tebliği 24.12.2015 tarihli ve 29572 sayılı RG’de yayınlanmıştır.

3.4.4. İnternet Reklamlarında Hizmetin Giderleştirilmesi

Yurtdışında yerleşik, Türkiye’de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan yabancı kuruluşlardan web sitesi server hizmeti (hosting hizmeti) alınması ya da web sitelerinde bu kuruluşların reklam alanlarının kullanılması sonucu alınan hizmetin karşılığında bu kurumlara yapılan ödemelerin belgelendirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla reklam hizmeti alımı nedeniyle ödeme yapılan bu kurumlar tarafından fatura düzenlenmesi ve bu faturalara göre ödemenin giderleştirilebilmesi mümkün olmaktadır.

GVK’nın 40/1’inci maddesine göre, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler ticari kazancın safi tutarının belirlenmesinde indirimi kabul edilen giderler arasındadır. KVK’nın 8’inci maddesinde ise ticari kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespitinde mükelleflerin maddede belirtilen giderleri de hâsılatından indirebilecekleri hüküm altına alınmıştır.

GVK’nın 40’uncü maddesi çerçevesinde net kazancın tespit edilmesinde kazançtan indirim konusu yapılacak olan giderlerin taşınması gereken koşullar, ticari kazancın elde edilmesi ve devam ettirilmesi için yapılmış olması, VUK’a göre belgelendirilmesi, karşılığında sabit kıymet iktisap edilmiş olmaması ve kanunen kabul edilebilir nitelikte olmasıdır²⁰⁹.

Gelir İdaresi bir özelgesinde²¹⁰ genel giderlerin ticari kazançtan indirim konusu yapılabilmesi için, masrafla iş arasında açık ve güçlü bir illiyet bağının mevcut olması ile masrafın işin önemi ölçüsünde yapılmış olmasının gerekli olduğu belirtilmiştir.

Pazarlama stratejisi olan reklam harcamalarının kurum kazancından gider olarak masraf yazılabilmesi için VUK’da yer alan belgelerle ispatlanması gerekmektedir.

VUK’un İspat Edici Kâğıtlar başlıklı 227’inci maddesinde, “Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir. Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye Bakanlığı’na verdiği yetkiye

²⁰⁹ Kurumlar Vergisi Rehberi, VI. Kurum Kazancının Tespitinde İndirilecek Giderler, 23.12.2019 tarihinde <https://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/kurumvergisirehber.htm#18> adresinden ulaşılmıştır.

²¹⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı, Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü’nün 01/04/2014 tarih ve 46480499-2010-GVK-1331-22 sayılı özelgesi, Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında sayılan kanunen kabul edilmeyen giderler dışında kalan ticari organizasyona bağlı olarak yapılan giderlerdir ve bunlara işletme gideri de denilebilir. Bir masrafın genel gider adı altında masraf yazılabilmesi için, genel giderlerin ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılmış olması masrafla iş arasında açık, güçlü bir illiyet bağının mevcut olması, masrafın işin önemi ölçüsünde yapılmış bulunması gerekmektedir.

dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşınamaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır.” hükmüne yer verilmiştir.

Yabancı firmalardan alınan hizmet tutarlarının giderleştirilebilmesi için bu kurumlar tarafından fatura düzenlenmesi, bu faturaların VUK’da özellikleri belirtilen zorunlu bilgileri taşınamaması gerekmektedir.

3.5. Damga Vergisi Kanunu Açısından

Günümüz dünyasında değişen ticaret koşulları nedeniyle, evde, ofiste hatta yolculuk esnasında ya da dünyanın en ücra köşesinde akıllı telefon, tablet veya bilgisayarlarla internet ulaşımı ile alıcı ve satıcı aynı ortamda bir araya gelmeksizin ticaret yapılabilmektedir. Gelişen teknoloji sonucu yeni alışveriş ortamları oluşturulmuş ve ticaret hayatı dijital ortamlar üzerinde yoğunlaşmaya başlamıştır. Doğal olarak sanal ortamında alıcı ve satıcının birbirini görmeksizin yapmış olduğu satış işleminde güven unsuru önem kazanmaktadır. Ayrıca hızlı biçimde değişen ticaret dünyasında alınan kararların da çabuk alınması hızlı hareket edilmesini kaçınılmaz hale getirmiştir. Bunun sağlanması için taraflar arasında düzenlenen sözleşmeler de dijital ortamlara taşınmıştır. Eskiden kâğıt ortamında yazılı olarak düzenlenen sözleşmeler artık internette bazen bir kutucuğun işaretlenmesiyle bazen de elektronik imza²¹¹ ile imzalanmak suretiyle düzenlenmeye yani akdedilmeye başlanmıştır. Kanuni zorunluluk, olarak sözleşmenin yazılı olarak düzenlenmesi bir yana, sözleşmenin unsurlarından biri olan tarafların imzası sözleşmede var olması gerekmektedir. İnternet ortamında düzenlenen sözleşmelerin Damga Vergisi (DV)’ye tabi tutularak vergi hesaplanabilmesi için parasal bir tutar içermesi ve elektronik imzayla imzalanmış olması da gerekmektedir. Ayrıca düzenlenen sözleşmenin birden fazla nüsha olması durumunda her bir örnek sayısı adedince (2 örnek ise 2 katı) verginin hesaplanıp ödenmesi gerekmektedir²¹².

²¹¹ “Elektronik imza, başka bir elektronik veriye eklenen veya elektronik veriyle mantıksal bağlantısı bulunan ve kimlik doğrulama amacıyla kullanılan elektronik veri olarak tanımlanmıştır.” Elele O., <https://www.ey.com/tr/tr/services/tax/dijital-vergi-internette-onaylanan-sozlesmelerde-damga-vergisi> adresinden 23.12.2019 tarihinde ulaşılmıştır.

²¹² Karyağdı, N., Taş, B., (2014), İnternette “Tıklanan” Sözleşmenin Damga Vergisi, s.1, ICT Media dergisinin Nisan 2014 sayısı, 23.12.2019 tarihinde <https://vergialgi.net/internette-tiklanan-sozlesmenin-damga-vergisi> adresinden 23.12.2019 tarihinde ulaşılmıştır.

Borçlar Kanunu (BK)²¹³'nin 14'üncü maddesine göre yazılı biçimde düzenlenmesi gereken sözleşmelerde tarafların imzasının bulunması gereklidir. Kanun düzenlemesinde aksi belirtilmedikçe güvenli elektronik imza²¹⁴ ile imzalanan ve saklanabilir nitelikte olan metinlerinde yazılı şekilde olduğu kabul edilir. Kanunun 15'inci maddesi gereğince, sözleşmenin borç yükümlülüğüne giren tarafların el yazısıyla imzalanması gerekmektedir. Güvenli elektronik imzayla imzalanan sözleşme el yazısı ile imzalanmış sözleşme gibi aynı hukuki sonuçlarını taşır. Öte yandan, internet ortamında düzenlenmiş olan her sözleşme için DV hesaplanmaz. Elektronik imza ile imzalanarak düzenlenmiş olan sözleşmenin DV'nin konusuna girebilmesi için, elektronik imzanın güvenli elektronik imza kullanılarak 'Elektronik İmza Kanununa' uygun bir şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Bu koşulları barındırmayan bir belgenin sırf dijital ortamda imzalanmış olmasından dolayı DV'ye tabi tutulması gerektiği ileri sürülemez. İnternet sağlayıcılarının sunduğu hizmet kapsamında satış koşullarını açıklayan bir sözleşme veya paralı üyelik uygulamalarını içeren üyelik sözleşmesi için internet sayfasında bulunan kutunun tıklanması nedeniyle onaylanmış kabul edilen bu işlemin sözleşme sayılıp damga vergisine tabi tutulmaması gerekmektedir. Çünkü internet sitesindeki kutucuğun onaylanması işlemi güvenli elektronik imza kullanılarak yapılmış bir işlem olarak değerlendirilemez²¹⁵.

Damga Vergisi Kanunu (DVK)²¹⁶'nın 1'inci maddesinde; "Yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda, elektronik veri şeklinde oluşturulan belgelerin damga vergisinin konusuna girdiği, bu kanuna ekli (1) sayılı tabloda yer alan kâğıtlarında DV'ye tabi" olduğu belirtilmiştir.

DV mükellefinin, "kâğıtları imza edenler olduğu (md.3), kâğıtların DV'nin bu kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı nispet veya miktarlarda alınacağı (md.14), söz konusu (1) sayılı tabloda ise belli parayı ihtiva eden kâğıtların nispi oranda DV'ye tabi olacağı" belirtilmiştir. Bu çerçevede belirli bir tutar parayı

²¹³ 6098 sayılı Kanun 04.02.2011 tarihli ve 27836 sayılı RG'de yayımlanmıştır. Tezin ilerleyen bölümlerinde bu Kanun "BK" olarak adlandırılacaktır.

²¹⁴ Güvenli elektronik imza ise münhasıran imza sahibine bağlı olan, sadece imza sahibinin tasarrufunda bulunan güvenli elektronik imza oluşturma aracı ile oluşturulan, nitelikli elektronik sertifikaya dayanarak imza sahibinin kimliğinin tespitini sağlayan ve imzalanmış elektronik veride sonradan herhangi bir değişiklik yapıp yapılmadığının tespitini sağlayan elektronik imza olarak ifade edilmiştir.", Elele, a.g.m.

²¹⁵ Elele, O., <https://www.ey.com/tr/tr/services/tax/dijital-vergi-internette-onaylanan-sozlesmelerde-damga-vergisi-adresinden> 23.12.2019 tarihinde ulaşılmıştır.

²¹⁶ 488 sayılı Kanun 11.07.1964 tarihli ve 11751 sayılı RG'de yayımlanmıştır. Tezin ilerleyen bölümlerinde bu Kanun "DVK" olarak adlandırılacaktır.

içeren sözleşme bedellerinin (6052 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun Kapsamında²¹⁷ düzenlenen) binde 9,48 oranında DV'ye tabi tutulması gerekmektedir.

GİB'in internet ortamda düzenlenen belgelerin DV'ye tabi tutulabilmesi için bazı koşulları taşıması gerektiği yönünde özeldesi bulunmaktadır²¹⁸.

Gelir İdaresi'nin görüşü dijital ortamda düzenlenen, elektronik veri şeklinde oluşturulan sözleşmelerde vergiyi doğuran olayın belgenin elektronik imza ile imzalandığı anda gerçekleştiği, internet sitesi üzerinden çevrimiçi olarak yapılan işlemlerde ise elektronik imza kullanılmaması halinde bu işlemin verginin konusuna girmediği yönündedir.

3.6. Reklam ve İlan Vergisi Açısından

Belediye Gelirleri Kanunu (BGK)²¹⁹'nın 12 ile 16'ncı maddeleri İlan ve Reklam Vergisi Kanununa ilişkin düzenlemeleri içermektedir. Kanunun 12'inci maddesine göre; “Belediye sınırları ile mücavir alanları içinde yapılan her türlü ilan ve reklamın ilan ve reklam vergisine tabi olduğu; Kanunun 13'üncü maddesinde, ilan ve reklam vergisinin mükellefi yurt dışından gönderilen ilan ve reklamlarda dâhil olmak üzere ilan ve reklamı kendi adına yapan veya yaptıran gerçek veya tüzelkişiler olduğu; ilan ve reklam işlerini mutat meslek olarak ifa edenlerin, başkaları adına yaptıkları ilan ve reklamlara ait vergileri mükellefler adına ilgili belediyeye yatırmaktan sorumlu oldukları” hüküm altına alınmış, Kanunun 14'üncü maddesinde ise 10 bent halinde vergiden istisna edilen konular açıklanmıştır.

TTK'da işletmelere internet sitesi açma zorunluluğu getirilmiş, bu kapsamda, birçok işletme internet ortamında kendi web sitesini oluşturmuştur.

Günümüzde tanıtım hizmetleri yalnızca dergi ve gazetelerde yer alan reklamları kapsamamaktadır. Çoğu firma, kurum ve kuruluş kendi internet sitelerinde faaliyetlerini,

²¹⁷ Taksitle satış sözleşmesi, ön ödemeli konut sözleşmesi, devre tatil ve uzun süreli tatil hizmetleri sözleşmesi, paket tur sözleşmesi, abonelik sözleşmesi, mesafeli satış sözleşmesi bu kapsamdaki sözleşmelerdendir.

²¹⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Diğer Vergiler Grup Müdürlüğünün 23/05/2013 tarih ve 7895701-002.01-765 sayılı özeldesi; “Buna göre, DVK'nın konusunu teşkil eden Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yer alan kağıtlardan manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulanlarda, belgenin elektronik imza kullanılmak suretiyle düzenlendiği anda vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, elektronik ortamda oluşturulan üyelik sözleşmelerinden taraflarca 5070 sayılı Kanunda tanımlanan elektronik imza ile imzalanan belli parayı içerenler damga vergisine tabi olacak, 5070 sayılı Kanun kapsamında tanımlanan elektronik imza ile imzalanmamış olanları ile bu imza ile imzalanmış olmakla birlikte belli parayı içermeyenler damga vergisine tabi olmayacaktır.”

²¹⁹ 2464 sayılı Kanun 29.05.1981 tarihle ve 17354 sayılı RG'de yayımlanmıştır. Tezin ilerleyen bölümlerinde bu Kanun “BGK” olarak adlandırılacaktır.

ürünlerini, üretim alanlarını, tesislerini ve kapasiteleri de dâhil olmak üzere kendileri hakkındaki birçok konuyu alıcıları, rakipleri ve kamuoyuyla paylaşmakta, bir nevi pazarlama faaliyeti yürütülmektedir. Bunların yanı sıra, işletmeler dijital ortamlarda faaliyet gösteren firmalara reklam vererek tanıtım ve ilanlarını da yaptırmaktadırlar²²⁰.

İnternet sitelerinde yapılan reklamların vergiden istisna olduğuna ilişkin kanunda bir düzenleme bulunmaması nedeniyle şirketlerin web sitelerinde yaptıkları reklam faaliyetlerinin vergiye tabi olması gerekmektedir. Ancak verginin konusuna tabi olacağı düşünülen internet sitesindeki reklam işlerinin hangi tarifiede ve oranda yapılacağına yönelik kanunda kesin bir düzenleme bulunmamaktadır. Netice olarak, ilan ve reklam vergisi kanununda internet siteleri yoluyla firmaların tanıtım ve reklam faaliyetleri konusunda kesin bir açıklama olmaması, hangi kriterler dikkate alınıp vergilendirme yapılacağı ve beyana tabi tutulacağının belirtilmemesi nedeniyle vergilendirmenin kanunilik kriteri de dikkate alındığında bu konunun vergilendirme alanının dışında kaldığı düşünülmektedir²²¹.

Günümüzdeki hızlı dijital dönüşüm ticaret hayatında önemli değişikliklere neden olmuş, işletmeler klasik yöntemlerle birlikte dijital ortamda reklam ve pazarlama yöntemlerini de kullanmaya başlamışlardır. BGK içerisinde düzenlenen ilan ve reklam vergisinin internet ortamında yapılan reklam hizmetlerinin vergilendirilmesini kapsayacak hükümler içermemesi (Kanunun 1981 yılında yasalaşmış olduğu da düşünüldüğünde) nedeniyle, bu hizmetler verginin konusu dışında kalmaktadır. Dolayısıyla, ilan ve reklam vergisi kanununda yapılacak bir düzenleme ile internet ortamında yapılan reklam hizmetlerinin vergiye tabi tutulmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

3.7. Türkiye’de Dijital Hizmet Vergisi Uygulaması

Ülkemizdeki Dijital Hizmet Vergisi (DHV) uygulaması 7194 sayılı Kanun²²²’la yapılan düzenleme ile 1 Mart 2020 tarihinden itibaren uygulamaya başlanmıştır. 20 Mart 2020 tarihli DHV uygulama genel tebliğinde verginin uygulanması ile usul ve esaslarının nasıl tespit edileceğine dair açıklamalara yer verilmiştir.

²²⁰ Öğrendik, G., (2006), İnternet Ortamındaki Reklam Ve Tanıtım Amaçlı İlanlar İle Web Sitelerine İlan Ve Reklam Vergisi Açısından Bir Bakış, s.1, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Mayıs 2006, <http://www.dengeakademi.com/Files/Article/Guray2006InternetO.pdf> adresinden 23.12.2019 tarihinde ulaşılmıştır.

²²¹ Öğrendik, a.g.m.,s.4.

²²² 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede değişiklik yapılması hakkında Kanun 07.12.2019 tarihli ve 30971 sayılı RG’de yayımlanmıştır. Tezin ilerleyen bölümlerinde bu Kanun “DHV” olarak adlandırılacaktır.

DHV'nin konusu genel başlıklar itibariyle, Türkiye'de dijital ortamda sunulan reklam hizmetleri, sesli, görsel veya dijital bir içeriğin dijital ortamda satışı, kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi ile dijital hizmet sağlayıcıları tarafından verilen aracılık hizmetlerinden elde edilen gelirler, şeklinde özetlenebilir.

DHV'nin mükellefi (md.3/1); "Dijital hizmet sağlayıcılarıdır. Bunların, GVK ile KVK bakımından tam mükellef olup olmaması, dar mükellefiyette söz konusu faaliyetleri Türkiye'de bulunan işyeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla gerçekleştirip gerçekleştirmemesi DHV mükellefiyetine tesir etmez." şeklinde tanımlanmıştır.

Kanunun 3/2'nci maddesinde ise Vergi sorumlusunun tanımına yer verilmiştir: "Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, iş yerinin, kanuni ve iş merkezlerinin bulunmaması hâlleri ile gerekli görülen diğer hâllerde Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanlar ile işleme ve ödemeye aracılık edenleri verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir."

Türkiye'de dijital ortamda hizmet sağlayan işletmelerin tam veya dar mükellef olması, dar mükelleflerin Türkiye'de bir işyerinin veya daimi temsilcisinin bulunup bulunmaması ya da dijital hizmet sağlayıcısı işletmenin Türkiye'de GVK veya KVK kapsamında mükellefiyetinin olup olmaması da bu verginin mükellefiyeti açısından önem taşımamaktadır.

Buna göre, Türkiye'de dijital ortamda hizmet sağlayan tüm işletmeler DHV mükellefiyeti kapsamına alınmıştır. Ancak, DHV mükellefiyeti açısından birtakım gelir eşikleri ile istisnalar belirlenmiş ve bu gelir sınırlamaları kanunda vergiden Muafiyet ve İstisnalar başlığıyla 4'üncü maddede açıklanmıştır. Bu çerçevede, "Türkiye'de elde edilen hasılatı 20 milyon Türk lirasından veya dünya genelinde elde edilen hasılatı 750 milyon avrodan veya muadili yabancı para karşılığı Türk lirasından az olan" (md.4/1) işletmelerin gelirleri DHV'ye tabi değildir.

Vergi muafiyetin sona ermesi için maddede belirtilen hadlerin her ikisinin de aşılması gerekmektedir. Muafiyeti sona erdiren diğer bir durum ise Bakanlıkça belirlenen bildirim ve belgelendirme yükümlülüklerinin tam ve zamanında doğru olarak yerine getirilmemesidir.

DHV Kanunu'nun 2'nci maddesinde Kanunun uygulanmasına yönelik kavramların tanımına yer verilmiştir. Buna göre;

“Dijital ortam, fiziki olarak karşı karşıya gelmeksizin, çevrimiçi faaliyetin gerçekleştirildiği her türlü ortam, dijital hizmet sağlayıcıları ise, 1’inci maddede sayılan hizmetleri sunanlar” olarak tanımlanmıştır. Aynı maddede “Hizmetin Türkiye’de sunulması; hizmetin Türkiye’de sunulmasını, hizmetten Türkiye’de faydalanılmasını, hizmetin Türkiye’de bulunan kişilere yönelik gerçekleştirilmesini veya hizmetin Türkiye’de değerlendirilmesini,

Değerlendirmeden maksat, hizmetin karşılığını teşkil eden ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yurt dışında yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır. Şu kadarki, dijital ortamda sunulan reklam hizmetinin Türkiye’de bulunmayan kişilere yönelik gerçekleştirilmesi durumunda hizmet Türkiye’de değerlendirilmiş sayılmaz.” şeklinde tanımlanmıştır.

Bu çerçevede yukarıda sayılan durumlardan birisinin olması halinde hizmetin Türkiye’de sunulduğu kabul edilmektedir.

Türkiye’de dijital ortamda hizmet sağlayan işletmelerce; “İlgili vergilendirme döneminde verginin konusuna giren hizmetler nedeniyle elde edilen hasılat” DHV’nin matrahını oluşturmaktadır. Verginin matrahından gider, maliyet ve vergi adı altında indirim yapılamayacak, vergi fatura ve fatura yerine geçen belgelerde ayrıca gösterilmeyecektir. Bu şekilde belirlenen matrah üzerinden %7,5 vergi oranı” uygulanmak suretiyle DHV hesaplanacaktır. “Hesaplanan DHV’den herhangi bir indirim yapılamayacaktır.” (md.5)

Yukarıda belirtildiği şekilde hesaplanan DHV beyannamelerinin “birer aylık dönemleri kapsayacak şekilde mükellefler tarafından izleyen ayın son gününe kadar verilmesi ve verilen bu beyannameler üzerinden hesaplanan vergi tutarlarının beyanname verme süresi içinde ödenmesi gerekmektedir. Öte taraftan, ödenen DHV tutarları mükellefler tarafından ayrıca verilen GV ve KV beyannamelerinde matrahtan gider olarak indirilmesi mümkündür.” (md.6)

DHV Uygulama Genel Tebliği’nde²²³, DHV’nin uygulanmasına yönelik açıklamalara yer verilmiştir. Söz konusu tebliğde yapılan açıklamalar çerçevesinde “Türkiye’de verginin konusunu oluşturan hizmetler başlıklar halinde aşağıda yer almaktadır;

- Dijital ortamda arz edilen reklamcılık hizmetleri,
- Dijital ortamda yapılan içerik satışları ve içeriklerden yararlandırmaya yönelik hizmetler,
- Kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetleri,
- Dijital ortamda arz edilen hizmetlere yönelik aracılık hizmetleri.”

²²³ 20.03.2020 tarihli ve 31074 sayılı RG’de yayımlanmıştır.

Kanunun 1/1-a maddesinde belirtilen Dijital Ortamda Sunulan Reklam Hizmetleri;

- Reklam kontrol ve performans ölçüm hizmetleri,
- Kullanıcılarla ilgili veri iletimi ve yönetimi gibi hizmetler ile
- Reklamın sunulmasına ilişkin teknik hizmetler olarak tanımlanmıştır.

Yukarıda belirtilen her türlü reklam hizmetinin dijital ortamda sunulmasından edinilen gelir DHV'nin konusunu oluşturmaktadır.

Buna göre, “bu verginin uygulanmasında, örneğin, reklama erişimin takip edilmesi suretiyle reklamın hedef kitleye ulaşp ulaşmadığının istenilen etkiyi oluşturup oluşturmadığının veya reklamda değişikliğe ihtiyaç duyulup duyulmadığının ölçülmesi veya reklamın ulaştığı kullanıcıların yaş, cinsiyet, eğitim durumu ve benzeri özelliklerinin tespit edilerek raporlanması faaliyetleri Türkiye’de sunulan reklam hizmetleri kapsamında değerlendirilir.”

Bu çerçevede, dijital ortamda yayınlanan reklam hizmetlerinin içeriğini aşağıdaki unsurlar oluşturmaktadır;

- “Reklamın arama sonuçlarıyla birlikte gösterilmesi yada reklam verenle ilgili arama sonucunun öncelikli sırada gösterilmesi gibi arama motoru reklamları, Bant reklamlar (banner),
- Video veya kullanıcı paylaşımının izlenmesi öncesinde, sırasında veya sonrasında dijital ortamlarda yayınlanan her türlü işitsel, görsel veya yazılı reklamlar,
- Elektronik cihazlarda yazılımlar vasıtasıyla çevrimiçi iletilen reklamlar,
- Açılır pencere reklamları (pop-up ve benzeri).”

Öte yandan,

- “Gazete veya dergilerin internet sitelerinde veya yalnızca dijital ortamda işitsel ve/veya görsel yayıncılık yapan kuruluşların internet sitelerinde ya da bunların yayın akışları sırasında yayınlanan reklamlardan elde edilen hasılat ile
- Yayıncı kuruluş tarafından, karasal, uydu ya da kablo ortamları üzerinden yapılan yayınların eş anlı olarak dijital ortamda yayınlanması halinde, yayın akışının içeriğine dâhil olmayan reklam hizmetleri dolayısıyla elde edilen hasılatla verginin konusuna girer.”

DHV Uygulama Genel Tebliğinde reklamlara ilişkin aşağıdaki örneklere de yer verilmiştir. DHV uygulamasına ilişkin olarak dikkat çeken hususlar aşağıda yer almaktadır;

- Dijital hizmet sağlayıcısının Türkiye’de gelir/kurumlar vergisi mükellefiyetinin bulunup bulunmaması vergilendirmeye etki etmeyecektir,
- Dijital hizmet sağlayıcısınca ödenen KDV hâsılata dâhil edilmeyecektir,

- DHV matrahından vergi, maliyet ve gider olarak yapılan harcamalar indirim konusu yapılamayacaktır,

- DHV mükellefleri tarafından ödenen vergi tutarları bu mükellefler tarafından verilmesi gereken GV ve KV' ye ilişkin kazanç tutarının belirlenmesinde gider olarak indirilmesi mümkündür,

- DHV safi kazançtan değil hâsılattan alınmaktadır,

- DHV mükellefinin Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezinin bulunmaması hâlinde vergiye tabi işlemlere taraf olanlar ile işleme ve ödemeye aracılık edenlerin verginin ödenmesinden sorumlulukları bulunmaktadır,

- Dar mükellefler tarafından dijital ortamda sunulan işleme taraf olanlarca sağlanan hizmete ilişkin olarak vergi kesintisi yapılması ve sorumlu sıfatıyla beyanname verilmesi ile bu beyannameye ilişkin verginin ödenmesi gerekmektedir.

İkamet edilen ülkede vergiye tabi tutulan fakat kaynak ülkede vergi dışı kalan dijital hizmet sağlayıcılarının vergilendirilmesine yönelik hem ülkemizde hem de diğer ülkelerde dijital hizmetlerin vergilendirilmesi kapsamında çalışmalar yapılmaktadır. Söz konusu vergi kapsamındaki mükelleflerin kazançlarının kavranarak vergilendirilmesi hedeflendiği için dolaysız bir vergileme yöntemidir. DHV Kanunu'na göre, "bu hizmeti sunanların Türkiye'de GV ya da KV mükellefi olması veya tam mükellef dar mükellef olması bir önem taşımamaktadır. Bu kapsamda, uluslararası şirketlerin ülkemizde sağlayacağı hizmetlerden elde edecekleri hasılatları vergiye tabi tutulabilecektir. Bununla birlikte, bu kurumlarca sunulan hizmetlere ilişkin verginin ülkemizde hizmetten yararlananlara yansıtılma olasılığı da bulunmaktadır. Öte yandan, DHV uygulamasında dijital ortamda faaliyet gösteren kurumlarca elde edilen gelirlere ilişkin bir takım kriterler belirlenmiş (Türkiye'de elde edilen hâsılatın 20 milyon Türk Lirası, dünya çapında edinilen hâsılatın da 750 milyon avronun üzerinde olması), bu kriterlerin gerçekleşmesi durumunda ilgili kişi ve kurumlara muafiyet hükümlerinden yararlanma imkânı sağlanmıştır." Dolayısıyla dijital hizmet sağlayan bütün kurumlar mükellefiyet kapsamında değerlendirilmemiş, yerel şirketlerin internet üzerinden faaliyet göstererek elde ettikleri gelirlerin vergi dışı kalmasına olanak sağlanmış, küresel ölçekli şirketlerin vergilendirilmesi amaçlanmıştır. Bu bakımdan kanun düzenlemesinde yerel şirketlere yönelik korumacı bir yaklaşımın benimsendiği görülmektedir²²⁴.

²²⁴ Saraçoğlu, F., (2020) Kahraman, B., Dijital Hizmet Vergisi Üzerine Değerlendirmeler, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 376, s.12-14.

Bu verginin dolaylı bir vergi mi yoksa dolaysız bir vergi mi olduğu konusunda tartışmalar devam etmektedir.

DHV'yi beyan etmemenin cezası Kanun'un 7'nci maddesinde vergi güvenliği başlığı altında düzenlenmiştir. Bu kapsamda DHV beyannamesinin verilmemesi ile ödeme sorumluluğunun zamanında gerçekleştirilememesi durumunda dijital hizmet sağlayıcısına ya da Türkiye'deki yetkili temsilcisine (mükellefe) VUK'da belirtilen tebligat yöntemleri, elektronik posta ya da diğer tüm iletişim araçları ile uyarıda bulunulur. G B'in internet sitesinden ilanı yapılan bu konuya ilişkin olarak, mükelleflerce 30 gün içinde beyanname verme ve ödeme yükümlülüğünün yerine getirilmemesi halinde sağladıkları hizmetlere ilişkin erişimin engellenmesine Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca karar verilir. Bakanlıkça hizmet sağlayıcılarına bildirilen engelleme kararları bildirimden itibaren 24 saat içerisinde yerine getirilir. Söz konusu y k ml l kler yerine getirilince erişim engeli kaldırılır²²⁵.

 zet olarak, Türkiye'de dijital ortamda hizmet sunan işletmelerin elde ettikleri kazançları için mükellefiyet kaydı yaptırılmaması ve buna bağlı olarak beyanname verilmeyip vergi ödenmemesi nedeniyle bu kurumların (Facebook, Instagram, YouTube, Twitter gibi) sağladıkları hizmetlere erişim ya da ulaşım imk n n ortadan kaldırılması mümkün olabilecektir.

²²⁵ Eraslan, H., (2019), Yeni Bir Vergi: Dijital Hizmet Vergisi, 06.03.2020 tarihinde <http://www.vergisorumlari.com.tr/yazi/hasan-erarslan/yeni-bir-vergidijital-hizmet-vergisi/232> adresinden ulaşılmıştır.

SONUÇ

İnternetin günlük yaşamın ayrılmaz bir parçası haline gelmesi, akıllı telefon, tablet vb. taşınabilir cihazların kullanımına bağlı internet erişiminin yaygınlaşması, sosyal medya platformlarına olan ilgi dijital ortamın kazanç cazibesini artırmıştır. Dijital ortamda gerçekleştirilen faaliyetlerin coğrafi sınırlarla kısıtlanamaması sonucunda bu alanda elde edilen gelirin vergilendirme yetkisinin hangi ülkenin egemenlik alanında olduğu konusu uluslararası alanda tartışmalı konulardan birisi olmaya başlamıştır. Bu nedenle, ülkelerin kendi egemenlik alanlarında gerçekleştirilen dijital faaliyetleri vergilendirme yönünde düzenlemeler yaptığı görülmektedir. Bu çerçevede, ülkemizde çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. 2018 yılında dijital hizmet sağlayan yabancı kurumlara KDV beyannamesi verme zorunluluğu getirilmiş, 2019 yılında 476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile internet ortamında verilen reklam hizmeti ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılmasına yönelik düzenleme yapılmış ve Mart 2020 tarihinde dijital ortamda sunulan hizmetlerin vergilendirilmesi amacıyla Dijital Hizmet Vergisi uygulamasına başlanmıştır.

Bilgi teknolojilerinin ortaya çıkardığı yenilikler günümüz dünyasının kabul ettiği işyeri kavramına yeni anlamlar yüklemiş, geleneksel işyeri tanımını tartışılır hale getirmiştir. Bu bağlamda, işyerinin çokuluslu firmalar tarafından vergi yükünü düzenleme aracı ve planlama yöntemlerinden biri olmaya başlaması, OECD'yi işyerinin oluşumu için gerekli olan koşulları esnetmeye ve işyeri kavramını yeniden tanımlamaya yöneltmiştir.

Teknolojik gelişmeler, girişimcilere yerleşik oldukları ülke dışında ikamet etmeden ve sabit bir işyeri olmaksızın ticari faaliyette bulunma, o ülkenin ekonomik kaynaklarına erişme ve gelir elde etme imkânı sağlamakla birlikte bu faaliyetlerin vergilendirilmesi sorununu da ortaya çıkarmıştır. Mükellefiyet kriterinin belirlenmesinde uluslararası hukukta kabul gören hem kaynak hem de ikametgâh ilkesi yaklaşımında bir faaliyet sonucu elde edilen gelirin vergilendirilebilmesi için ticari faaliyetin işyeri aracılığıyla yürütülmesi esastır. Buna karşılık, elektronik ticaretten elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde kaynak ülke kriteri yetersiz kalmakta, web siteleri ve bilgisayar sunucularının işyeri olarak kabul edilip edilmeyeceği tartışmalarını gündeme getirmektedir.

Vergi mevzuatımızda, ticari kazancın bir işyeri, daimi temsilci veya iş merkezi aracılığıyla yürütülen faaliyetlerden elde edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Uluslararası mevzuatta işyerinin tanımı OECD Model Vergi Anlaşmaları ile ÇVÖA'da yapılmış, fiziki

mekânları tarif eden işyeri tanımının yanı sıra, dijital işyerinin tanımına da yer verilmiştir. Bu çerçevede, internet sitesinin tek başına işyeri olarak dikkate alınamayacağı, bu siteyi barındıran ya da siteye erişim imkânı veren sunucunun bulunduğu ülkede işyerinin oluştuğu kabul edilmektedir.

Dijital işyerinin tanımlanması ve bu kapsamda web sitesi sunucusunun işyeri olarak kabul edilmesi internet reklamcılığı kazançlarının vergilendirilmesi açısından önem taşımaktadır. İnternet ve benzeri yerlerin işyeri olarak kabul edilmesi durumunda bu siteyi barındıran sunucunun bulunduğu ülke vergilendirme yetkisinin kullanımı açısından önem kazanmaktadır. ÇVÖA hükümlerinin uygulanması bakımından internet sitesine ulaşım imkânı sağlayan sunucunun sabit bulunduğu ülkede işyerinin oluştuğu ve vergilendirme yetkisinin o ülkeye ait olduğu kabul edilmektedir. Ayrıca, web sitesi sunucusunun fiziki olarak bir ülkede bulunması işyerinin oluşumu açısından yeterli görülmeyle birlikte, sitenin fiili olarak taşınabilme özelliği nedeniyle hizmet sunulan ülkede makul bir süreyle bulunmasının gerekli olduğuna da dikkat çekilmektedir.

OECD'nin 2015 yılında kamuoyuna sunduğu 1 nolu BEPS Aksiyon planının sonuç raporunda, mevcut vergi düzenlemelerinin dijital ekonominin oluşturduğu değişimleri kapsamasının zorluğuna dikkat çekilmiş, uluslararası vergi düzenlemelerinin dijital faaliyetleri de kapsayacak şekilde revize edilmesi, ayrıca çokuluslu şirketlerin teknolojinin sağladığı imkânlardan yararlanarak bir ülkenin sınırları içerisinde 'sürekli ve anlamlı bir ekonomik varlık göstermeleri' durumunda, bu ülkede vergilendirilmesinin mümkün olabileceği görüşü ileri sürülmüş, dijital ortamda faaliyet gösteren çokuluslu şirketlerin vergilendirilmesine yönelik 'kayda değer derecede ekonomik bir varlık (significant economic presence)' kavramına yer verilmiştir. Bu kapsamda, dijital ortamda faaliyet gösteren bir işletmenin yerleşik olmadığı bir ülkede sürekli ve anlamlı bir ekonomik varlık gösterdiğinin belirlenebilmesi için gelir esaslı, kullanıcı esaslı ve dijital esaslı kriterlerin dikkate alınacağı, bu kriterlerin oluştuğu ülkenin dijital işlemleri vergilendirme hakkına sahip olması ve significant economic presence ölçütün yeterli koşul olarak kabul edilmesi gerektiği önerisinde bulunmuştur.

Dijital ekonomi, hizmetin sunulduğu yer ile hizmetten yararlanan yerin farklı ülkelerde olmasına imkân sağlamaktadır. Çokuluslu şirketlerin yerleşik olmadıkları ülkelerde dijital ortamda işyeri-daimi temsilci bulundurmada hizmet sağlamaları birçok ülkeyi kendi egemenlik sahasındaki kazançların vergilendirilmesi amacıyla harekete

geçirmiştir. Bu kapsamda, Türkiye’de 476 sayılı CK ile internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak bu hizmeti verenlere veya verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmasına yönelik düzenleme yapılmıştır. Söz konusu düzenlemede, internet ortamında reklam hizmeti sağlayan tam ve dar mükellef gerçek kişilerle dar mükellef kurumlara yapılacak reklam hizmeti ödemelerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılması, tam mükellef kurumlara yapılacak ödemelerden ise kesinti yapılmamasına yer verilmiştir.

Bununla birlikte, dar mükellef kurumların internet ortamında sundukları reklam hizmetlerine ilişkin olarak ödenen tutarlar üzerinden yapılması gereken vergi kesintisinin mevcut vergi düzenlemeleri ile ÇVÖA hükümlerine göre yapılamayacağı, Türkiye’de internet sunucusu ile ilişkili bir işyerinin oluşmaması nedeniyle bu ödemelerin vergi kesintisi uygulaması kapsamında vergilendirilemeyeceği yönünde görüşler mevcuttur.

Türkiye’nin tarafı olduğu yürürlükteki vergi anlaşmalarına göre, Türkiye’de işyeri veya daimi temsilci bulundurmadan dijital ortamda faaliyet gösteren yabancı kurumlarca sağlanan reklam hizmeti ödemeleri üzerinden (ticari kazanç üzerinden) 476 sayılı CB kararına göre vergi kesintisi yapılması çifte vergilendirmeye yol açacaktır. Söz konusu kararın ‘her koşulda vergi kesintisi yapılması’ şeklinde uygulanmasının sonuçları ise;

- Türkiye’nin yetkisi olmamasına rağmen bu kazançları vergilendirmesine ve haksız olarak vergi alınmasına yol açacağı,
- Tek taraflı yapılan vergi kesintisi tutarlarının, dar mükelleflerin yerleşik oldukları ülkede, yurtdışı ülkelerde ödenen vergi niteliğinde mahsup imkânı bulunmaması durumunda mükerrer vergilendirmeye yol açacağı,
- Vergi anlaşmalarına (ÇVÖA) aykırı şekilde fazla ve yersiz olarak yapılan stopaj tutarlarının iade edilmesinin istenebileceği,
- Vergi kesintisi uygulaması sonucunda yapılan stopaj tutarlarının mali yükünün Türkiye’de reklam hizmetinden yararlanan kişi ve kurumlara yansıtılması halinde ek maliyet oluşacağı için ülkemizdeki mükelleflerin vergilendirilmiş olacağı bu nedenle, bahsi geçen düzenlemeden beklenen sonucun sağlanamayacağı,
- Yukarıda belirtilen nedenlere ilave olarak bu düzenlemenin Türkiye’nin tarafı olduğu vergi anlaşması hükümlerine aykırı olması nedeniyle ihtilaf konusu pek çok konunun ortaya çıkmasının da muhtemel olduğu yönünde görüşler ileri sürülmektedir.

Yürürlükteki vergi mevzuatı ile Türkiye'nin imzaladığı ÇVÖA hükümlerine göre, dar mükellef kurumların gelirlerinin Türkiye'de stopaj yoluyla vergilendirilmesinin vergi anlaşmalarında değişiklik yapılmadığı sürece mümkün olamayacağı, reklam gelirlerinin hizmeti sunan kurumun yerleşik olduğu ülke tarafından vergilendirileceği düşünülmektedir.

İnternet sitesi aracılığıyla gerçekleştirilen hizmet sunumu sonucu elde edilen kazancın sadece sitenin fiziksel olarak bulunduğu ülkede vergilendirilmesinin adil olmadığı, internet sitesi aracılığıyla sunulan hizmetten yararlananların bulunduğu ülkede de katma değer oluştuğu, bu nedenle katma değer oluşumuna katkı sağlayan kullanıcıların mukimi ve mükellefi oldukları ülkede yaratılan katma değer kavranarak vergiye tabi tutulması yeni düzenlemelerin yapılmasını gündeme getirmiştir. Bu çerçevede, AB ve OECD dijital faaliyetlerin vergilendirilmesine yönelik bazı çözüm önerilerinde bulunmuştur.

OECD 2018 yılında yayınladığı ara raporda, uluslararası alanda uzlaşi sağlanıncaya kadar her ülkenin kendi egemenlik sahasında gerçekleştirilen dijital işlemleri geçici vergiye tabi tutabileceği, bu amaçla uygulanacak verginin seçili bazı dijital işlemleri kapsamı, vergi maliyetinin en düşük seviyede tutulması ve bu vergilendirmenin uluslararası vergi anlaşmaları ile yapılan düzenlemelere aykırı olmaması vurgulanmıştır.

AB Komisyonu Mart 2018'de "Dijital Ekonominin Adil Vergilendirilmesi" konusunu gündemine alarak öneri paketi hazırlamıştır. Komisyon öneri paketi kapsamında yaptığı araştırmada, "dijital ekonominin dijital olmayan alanlara göre daha düşük düzeyde vergilendirildiği, bu durumun dijital ekonomik faaliyetlerin gerçekleştirildiği ülkede fiziki ortamda işyerine gereksinim duyulmaması ve dijital varlıkların başka bir yere kolayca taşınabilmesinden kaynaklandığı sonucuna varıldığı" belirtilmiştir. Bu çerçevede, AB üyesi ülkelerde yaşayanlara internet ortamında sunulan hizmetlerde elde edilen gelirin ilgili ülkeler tarafından vergilendirilmesinin sağlanması amacıyla, AB Komisyonu kalıcı reform olarak düşünülen kurumlar vergilemesinin yapılacağı zamana kadar kısa ve uzun vadeli çözüm önerisi kapsamında geçici önlem olarak Dijital Hizmet Vergisinin (Digital Services Tax) uygulanması tavsiyesinde bulunmuştur. Bu çerçevede, İspanya, İtalya, İngiltere, Fransa, Avusturya gibi AB üyesi ülkelerin yanı sıra İsrail, Hindistan, Kanada gibi ülkelerde de dijital işlemlerden elde edilen kazancın vergilendirilmesine yönelik düzenlemeler yapılmış, bu kapsamda Türkiye'de dijital ortamda hizmet sunan işletme kazançlarının vergilendirilmesi için dijital hizmet vergisi uygulaması yürürlüğe girmiştir.

Türkiye’de dijital ortamda hizmet sağlayan tüm işletmeler DHV mükellefiyeti kapsamına alınmış, dijital ortamda hizmet sağlayıcı işletmelerin tam veya dar mükellef olması, GV veya KV kapsamında mükellef olup olmaması ya da dar mükellef dijital hizmet sağlayıcısının Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilcisinin bulunup bulunmaması vergi mükellefiyeti açısından önem taşımamakta, kanunda belirtilen sınırların üzerindeki verginin konusuna giren işlemlere ilişkin hâsılat tutarlarından % 7,5 oranında DHV hesaplanmaktadır.

Türkiye’deki DHV uygulamasında küresel ölçekli şirketlerin kazançlarının kavranarak vergilendirilmesinin hedeflendiği, bu kapsamda belirlenen gelir eşikleri ile yerel şirketlerin internet üzerinden faaliyet göstererek elde ettikleri gelirlerin vergi dışı kalmasının sağlandığı, bir bakıma kanun düzenlemesinde yerel şirketlere yönelik korumacı bir yaklaşımın benimsendiği görülmektedir.

Türkiye’deki DHV uygulamasının diğer ülke uygulamalarıyla karşılaştırılmasında vergi oranının diğer ülkelere göre yüksek olduğu görülmektedir. (İngiltere’de %2, İspanya ve İtalya’da %3, Hindistan’da %6, Türkiye’de ise % 7,5)

Türkiye’deki vergi uygulaması, İspanya ve İngiltere’de olduğu gibi dolaysız bir vergi türü olduğu düşünülmektedir ve vergi brüt hâsılat tutarları üzerinden hesaplanmaktadır. İtalya ve Hindistan’daki uygulama ise dolaylı bir vergi niteliği taşımaktadır, vergi tutarı işlem değeri üzerinden hesaplanmaktadır. Vergide sorumluluk uygulamaları bakımından İspanya’da kullanıcıların ülkede bulunup bulunmadığının tespit edilmesi sorumluluğu hizmet sağlayıcılarına yüklenmiş; İtalya’da, vergiyi tahsil etme sorumluluğu İtalyan müşterilerine verilmiş, yapılan kesinti tutarlarının vergi dairesine yatırılması sorumluluğu kullanıcılara yüklenmiş; Hindistan’da ise hizmetten yararlanan işletmeler tarafından tahsil edilen vergilerin merkezi hükümete gönderilmesi sorumluluğu Hindistan’daki mükelleflere yüklenmiştir.

Türkiye’de mükellefin ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezinin bulunmaması durumunda vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla verginin ödenmesi sorumluluğu, işleme taraf olanlar ya da işleme ve ödemeye aracılık edenlere yüklenmiştir. Bu kapsamda, Türkiye’de dijital hizmetten yararlananların yapılan ödemelerden vergi kesintisi yapması ve sorumlu sıfatıyla beyanname vererek bu vergileri ödemesi gerekmektedir.

Türkiye’de de İspanya ve İngiltere’de olduğu gibi ülke ve dünya geneli için belirlenen gelir eşiklerinin üzerinde hâsılat elde eden işletmelerin gelirleri vergiye tabi tutulacaktır. Bununla birlikte, İtalya’da vergilendirilebilir işlem sözleşmesi sayısı, Hindistan’da ise, belirlenen gelir eşiğinin üzerindeki ödemelere ilişkin işlemler verginin konusuna tabi tutulacaktır.

KDVK’nın 9. maddesine eklenen bent hükmünde yapılan düzenleme çerçevesinde, Maliye Bakanlığı vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği hüküm altına alınmış, Türkiye’de işyeri, kanuni merkezi, iş merkezi ile ikametgâhı bulunmayanlar tarafından Türkiye’de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda sunulan hizmetler vergiye tabi tutulmuştur.

Bahsi geçen madde hükmü Türkiye’de KDV mükellefi olmayan yurtdışı kurumlara, internet ortamında sundukları ve Türkiye’de yararlanan hizmetlere ilişkin olarak KDV mükellefi olma ve beyanname verme zorunluluğu getirmiştir. Beyanname verme ve beyan edilen vergiyi ödeme yükümlülüğüne ilişkin olarak Maliye Bakanlığı 17 seri nolu KDV tebliğinde yaptığı düzenlemede, belirtilen kurumlar tarafından GİB’in www.digitalservice.gib.gov.tr adlı internet adresinde yer alan formu doldurulması ve ‘Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti’ tesis ettirilmesi gerektiği, elektronik ortamda sundukları hizmetler nedeniyle hesaplanan KDV’nin aylık vergilendirme dönemleri itibarıyla, internet vergi dairesi aracılığıyla 3 nolu KDV Beyannamesi ile beyan etmeleri ve ödemelerinin gerektiği belirtilmiştir.

İnternet ortamında reklam hizmeti sağlayan kişi ve kuruluşların bu faaliyetlerden elde ettikleri kazançları nedeniyle fatura düzenleme ve beyanname verme gibi yükümlülüklerinin yanı sıra VUK tebliğleri uyarınca e-Fatura düzenleme, sürekli bilgi verme ve e-Arşiv uygulamasına tabi olma gibi bazı yükümlülüklerle de uyma zorunlulukları bulunmaktadır. Bu çerçevede, 464 sıra nolu VUK tebliği uyarınca internet ortamında ticari amaçlı reklam hizmetlerinin verilmesine aracılık eden mükelleflere takvim yılının birer aylık dönemleri içerisinde aracılık ettikleri hizmetlere ilişkin olarak sürekli bilgi verme zorunluluğu getirilmiştir. 509 sıra nolu VUK tebliğinde ise, internet ortamında ilan yayınlayanlar ile internet reklamcılığı hizmet araçlarının 1.1.2020 tarihinden itibaren e-Arşiv Fatura uygulamasına geçmeleri, bu mükellefler tarafından 1.7.2020 tarihinden itibaren düzenlenecek faturaların e-Fatura veya e-Arşiv Fatura olarak düzenlenmesi gerektiği,

sürekli bilgi verme ve e-arşiv uygulamasına geçiş zorunluluğu getirilen mükelleflerin bu yükümlülüğe uymamaları durumunda haklarında VUK’da yazılı cezaların uygulanacağı belirtilmiştir.

Yurtdışı bir firmanın Türkiye’deki müşterilere sağladığı dijital hizmetler nedeniyle katlanmak zorunda olduğu yükümlülükler DHV mükellefiyeti, reklam gelirlerinden %15 oranında vergi kesintisi ve Türkiye’de KDV mükellefiyeti bulunmaması durumunda 3 nolu KDV beyannamesi verme sorumluluğudur. Bu kapsamda, dijital hizmet sağlayıcısı kurum Türkiye’deki müşterilerine-hizmet alıcılarına verdiği hizmetler nedeniyle % 7,5 oranında DHV, sağladığı reklam hizmet gelirleri üzerinden %15 oranında vergi stopajı ve Türkiye’de KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere bir bedel karşılığında elektronik ortamda sundukları hizmetler nedeniyle %18 oranında KDV ödemek zorundadır.

Ülkemizde dijital hizmetler ve bu bağlamda internet reklamcılığının vergilendirilmesi konusunda son iki yılda yapılan düzenlemeler ile bu alandaki kayıt dışılığın azaltılması ve sektördeki gelirin kavranmasına yönelik önemli adımlar atılmış, dünya ile paralel çözümler geliştirilmiştir.

2019 yılında yapılan düzenleme ile internet ortamında sağlanan reklam hizmeti ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılmasına ilişkin düzenlemeye yönelik çeşitli eleştiriler yapılmıştır. Bu düzenleme ile vergi mükellefiyeti bulunmayan sosyal medya fenomenlerinin (Blogger, YouTuber, Influencer gibi) elde ettikleri gelirler stopaj yoluyla da olsa vergilendirilmek suretiyle bu sektördeki kayıt dışılığın önlenmesinin yanı sıra yüksek miktarda gelir elde eden sosyal medya fenomenlerinin vergiye tabi tutulması vergi adaletini de olumlu yönde etkileyecektir. Bu anlamda söz konusu uygulama kayıt dışı ekonomi ile mücadele kapsamında atılmış önemli bir adım olarak görülmektedir.

Çağımızda sürekli gelişim gösteren ve çeşitlenen teknolojik gelişme ve uygulamalar dünyada olduğu gibi ülkemizde de yakından takip edilmekte, uluslararası düzenleyici kurumların önerileri çerçevesinde düzenlemeler yapılmaktadır. Bu kapsamda hayata geçirilen DHV uygulamasıyla, dijital hizmet sağlayıcısı firmaların ülkemizdeki faaliyetlerinin vergilendirilmesi amaçlanmıştır. Ancak söz konusu verginin oranının diğer ülkelere göre yüksek olması (%7,5), verginin hâsılat üzerinden hesaplanması, bununla birlikte bu firmaların Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmamasına rağmen KDV mükellefiyetine tabi olmaları ve % 18 oranında hesaplanan KDV’nin beyan edilmesi

zorunluluğu bu sektördeki küresel firmaların kazançlarını gizlemelerine ve bu gelirlerin beyan dışı kalmasına yol açabilecektir.



KAYNAKLAR

- Akçura, A. (2019, Nisan). *Dijital Ekonominin Vergilemesinde Dünya Uygulamaları ve Türkiye'nin Pozisyonu*, 25 Aralık 2019 tarihinde <https://www.verginet.net/dtt/1/dijital-ekonomi-vergilendirilmesi-dunya-turkiye-uygulamaları.aspx> adresinden alınmıştır.
- Akın, B. (2016). *Elektronik Ticarete İnternet Reklamcılığının Satın Alma Üzerine Etkisi*. Yüksek Lisans Tezi, Namık Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tekirdağ.
- Ayaz, Z. (2010). *İnternet Reklamcılığı Sektörünün Dünyadaki Gelişimi ve Türkiye'nin Bu Sektördeki Durumu*. Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Bilişim Enstitüsü, Ankara.
- Aydemir, R. ve Bakaç S. (2020). *Youtuber'lık Faaliyeti ve Vergisel Boyutu*, Mali Çözüm Dergisi, Mart-Nisan, 279.
- Aydın, S. (2016). *Gelişen Web Teknolojileri ile Şekillenen İnternet Reklamcılığının Tüketici Davranışlarına Etkisi, Çevrimiçi Davranışsal Reklamcılık Üzerine Bir Araştırma*. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Aziz, A. (2008). *İletişime Giriş* (Birinci baskı). İstanbul: Aksu Kitabevi.
- Başak, L. (2005). *Türkiye'nin İmzalamış Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Yürürlüğe Girme Prosedürü*, Vergi Sorunları Dergisi, s.201.
- Bland, R. (2020, Mayıs). *Taxing Digital Advertising: Its Time Has Not Yet Come*, 25 Mayıs 2020 tarihinde <https://www.forbes.com/sites/taxnotes/2020/05/01/taxing-digital-advertising-its-time-has-not-yet-come/#1ea4cd8f3bdf> adresinden alınmıştır.
- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü'nün 10/03/2017 tarihli özelgesi.
- Chandwani, S. (2020, Mayıs). *Here's All You Need To Know About Indian Digital Tax*, 23 Temmuz 2020 tarihinde <https://inc42.com/resources/heres-all-you-need-to-know-about-indian-digital-tax/>
- Cole, G. (2020, Ocak). *Nebraska Looks to Services, Digital Advertisements*, 01 Haziran 2020 tarihinde <https://www.avalara.com/us/en/blog/2020/01/nebraska-looks-to-tax-services-and-digital-advertisements.html> adresinden alınmıştır.
- Coşar, A.(2019). *Sosyal Medya (İnternet) Reklamlarına %15 Stopaj Geldi*, 11 Ekim 2019 tarihinde <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/abbascosar/050/> adresinden alınmıştır.

Coşkun, L. (2019, Şubat). *Yurt Dışına Ödenen İnternet Reklam Bedelleri*, Fortune Dergisi, 20 Aralık 2019 tarihinde <https://www.mazars.com.tr/Anasayfa/Blog/Makaleler/Fotune-Subat-2019-Leon-Aslan-Coskun> adresinden alınmıştır.

Crookshank, J., Oswick, D., Shah, M., Skereett, N. (2018, Kasım). *Digital Services Tax: UK Consultation*. 29 Şubat 2020 tarihinde <https://www.simmons-simmons.com/publications/ck0a15pplmvnd0b855Jgoi57d/151118-digital-services-tax-uk-consultation> adresinden alınmıştır.

Çak, M. (2002). *Dünyada ve Türkiye’de Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi*, İstanbul Ticaret Odası, No: 2002/6, 20 Kasım 2019 tarihinde https://docplayer.biz.tr/990981-dunyada-ve-turkiye-de-elektronik-ticaret-ve-vergilendirilmesi.html#show_full_text adresinden alınmıştır.

Çakmak, T. (2019, Ocak), *İnternet Reklamlarına Yeni %15 Stopaj Vergilemesi: Nasıl Hareket Etmeli?*, 11 Ekim 2019 tarihinde <https://www.kpmgvergi.com> adresinden alınmıştır.

Çalikuşu, F.(2019), ‘*İnternet Reklam Çeşitlerinin Tüketici Tutumları Açısından Karşılaştırılması*’, *Öneri*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, İstanbul, S.3(32), 203-215.

Çifterler, Ö. (2013). *Elektronik Pazarlamada İnternet Reklamcılığı: Özel Alışveriş Siteleri Üzerine Bir İnceleme*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Damga Vergisi Kanunu

Deloitte, (2020, Mart), *Türkiye’de Tahmini Medya ve Reklam Yatırımları 2019 Yılı Sonu Raporu*, 20 Nisan 2020 tarihinde http://rd.org.tr/assets/uploads/Guncel_Medya_Yatirimlari_Rapor_2019.pdf adresinden alınmıştır.

Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği

Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun

Elden, M. (2013), *Reklam ve Reklamcılık*. İstanbul: Say Yayınları.

Elden, M., ve Kocabaş, F. (2002), *Reklamlar, Kavramlar, Kararlar, Kurumlar* (Üçüncü baskı). İstanbul: İletişim Yayınları.

Elele, O. (2013), *İnternet Sitelerinde Onaylanan Sözleşmelerde Damga Vergisi*, 23 Aralık 2019 tarihinde <https://www.vergidegundem.com//makale?categoryName=Ekonomist&publicationNumber=42&publicationYear=2013&publicationId=1534531>

adresinden alınmıştır.

Eralp, Ö. (2015), *İnternet Reklamcılığından Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Erarslan, H. (2019), *Yeni Bir Vergi: Dijital Hizmet Vergisi*, 06 Mart 2020 tarihinde <http://www.vergisorunlari.com.tr/yazi/hasan-erarslan/yeni-bir-vergidijital-hizmet-vergisi/232> adresinden alınmıştır.

Erdem, M.E., ve Erdem, İ.A.(2019, Nisan), *Uluslararası Vergi Anlaşmalarının İç Hukuktaki Konumu*, Humanities Sciences, 05 Mart 2020 tarihinde <https://atif.sobiad.com/index.jsp?modul=makale-goruntule&id=AW4vatgFyZgeuuwfeIC0> adresinden alınmıştır.

Erdoğan, H. (2018), *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları*, İstanbul Mali Müşavirler Odası Platform Toplantısı, 27 Kasım 2019 tarihinde <http://istanbulymmo.org.tr/dosyalar/platformNotlar/20181227.pdf> adresinden alınmıştır.

Ergürel, D. (2010, Nisan), *Türkiye’de İnternetin Kısa Tarihi*, 21 Nisan 2020 tarihinde <http://www.socialmediatr.com/blog/turkiyede-internetin-kisa-tarihi/> adresinden alınmıştır.

Feldman, J. (2020, Mayıs). *Kansas Legislative Committee Continues to Work on Marketplace Seller and Facilitator Legislation*, 01 Haziran 2020 tarihinde <https://www.stateandlocaltax.com/?s=the+2020+state+legislative> adresinden alınmıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığı, (2015). *Gelir ve Servet Üzerinden Vergilere İlişkin Model Anlaşma* (Kısaltılmış basım), 116. 15 Ekim 2019 tarihinde <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264255265-tr.pdf?expires=1592501432&id=id&accname=guest&checksum=C546DCDFEA9D62ADC26DC6902802238F> adresinden alınmıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığı, *Kurum Kazancının Tespitinde İndirilecek Giderler, Kurumlar Vergisi Rehberi*, VI. 23 Aralık 2019 tarihinde <https://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/kurumvergisirehber.htm#18> adresinden alınmıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığı Muhtelif Tarihli Özelgeleri

Gelir Vergisi Genel Tebliği

Gelir Vergisi Kanunu

Gökaliler, E. (2010). *İnternet Reklamcılığında Yeni Bir Mecra: Arama Motoru Reklamcılığı*, Yüksek Lisans Tezi, Ege Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

Güçlü, Y. (2003). *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye*, 27 Kasım 2019 tarihinde <http://www.mfa.gov.tr/cifte-vergilendirmeyi-onleme-anlasmalari-ve-turkiye.tr.mfa> adresinden alınmıştır.

Gülsoy, T. (1999). *Reklam Terimleri ve Kavramları Sözlüğü*, İstanbul: Adam Yayınları.

<https://www.avalara.com/us/en/learn/guides/state-by-state-guide-economic-nexus-laws.html>

<https://datareportal.com/reports/digital-2020-turkey>

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/TURKCE_METIN/ALMANYA_01012011.pdf

<https://www.iienstitu.com>

<https://www.oecd.org/tax/beps/>

https://tr.wikipedia.org/wiki/World_Wide_Web

<https://wearesocial.com/digital-2020>

Kahraman, A. (2019). *Türkiye'nin Dijital Ekonomi Vergilemesi 'vergide korumacılık' mı?* 20 Aralık 2019 tarihinde <https://www.vergidegundem.com/documents/10156/4805616/Nisanmak1.pdf/0456da98-18c8-4824-8045-7b654fe33e87> adresinden alınmıştır.

Karaca, D. (2006). *Avrupa Birliği'nde E-Ticaret Kavramı, AB'de ve Türkiye'de Bu Konuda Yapılan Hazırlıklar, Çalışmalar ve E-Ticaretin Vergilendirilmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Karyağdı, N., ve Taş, B.(2014), *İnternette 'Tıklanan' Sözleşmenin Damga Vergisi*, ICT Media Dergisi, Nisan, 23 Aralık 2019 tarihinde <https://vergialgi.net/internette-tiklanan-sozlesmenin-damga-vergisi> adresinden alınmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanunu

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği

Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği

Kearns, C., ve Capouet, C. (2020, Ocak). *Maryland Digital Advertising Tax Hearing Scheduled*, 25 Mayıs 2020 tarihinde <https://www.stateandlocaltax.com/?s=the+2020+state+legislative> adresinden alınmıştır.

Kırcova, İ.(2012). *İnternette Pazarlama* (Beşinci baskı). İstanbul: Beta Basım.

Kurumlar Vergisi Kanunu

Kurumlar Vergisi Tebliği

Maç, M. *KDV Uygulaması*, E-Kitap, 01 Aralık 2019 tarihinde <https://www.denet.com.tr/vergi/dosyalar/kdv6/KDV6-1.pdf> adresinden alınmıştır.

Maç, M. *KDV Uygulaması*, E-Kitap, 01 Aralık 2019 tarihinde <https://www.denet.com.tr/vergi/dosyalar/kdv6/KDV6-12.pdf> adresinden alınmıştır.

Meral, P.S. (2016, Nisan). *Kurumsal Reklam Kavramı ve Bankacılık Sektöründeki Kurumsal Reklam Örnekleri*, II. Ulusal Halkla İlişkiler Sempozyumu. Kocaeli, 394.

Merriam, Webster's Dictionary & Thesaurus, *Internet*, 20 Nisan 2020 tarihinde <https://www.merriam-webster.com/dictionary/Internet> adresinden alınmıştır.

Nazalı, E. (2019, Haziran). '*Daimi İşyeri*' Konseptinin Dijital Hizmetlerde İşlevselliği, 20 Aralık 2019 tarihinde <http://www.mondaq.com/turkey/x/816814/Corporate+Tax/Daimi+yeri+Konseptinin+DijitalHizmetlerde+levsellii> adresinden alınmıştır.

New York: *Proposed Bills Would Impose Sales Tax on Digital Advertising*, (2020, Mayıs). 25 Mayıs 2020 tarihinde <https://tax.kmpg.us/events/podcasts/twist/2020/twist-031620/twist-031620-ny2.html> adresinden alınmıştır.

OECD/G20, *Base Erosion and Profit Shifting Project Addressing the Tax Challenges Of The Digital Economy Action1 :2015 Final Report*, 17 Ocak 2020 tarihinde <https://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-015-final-report-9789264241046-en.htm> adresinden alınmıştır.

OECD/G20, *Base Erosion and Profit Shifting Project Tax Challenges Arising from Digitalisation-Interim Report 2018*, 29 Mart 2020 tarihinde <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264293083-en.pdf?expires=1585409506&id=id&accname=guest&checksum=6F2817B9B5C5FD00391A3C430E8C1C9B> adresinden alınmıştır.

Oldroyd, S., ve Lipin, I. (2019, Aralık). *United States Indirect Tax News*, 25 Mayıs 2020 tarihinde <https://www.bdo.global/en-gb/microsites/tax-newsletters/indirect-tax-news/issue-4-2019/united-states-%C2%A0sales-tax-and-digital-goods> adresinden alınmıştır.

Öğrendik, G. (2006). *İnternet Ortamındaki Reklam ve Tanıtım Amaçlı İlanlar İle Web Sitelerine İlan ve Reklam Vergisi Açısından Bir Bakış*, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Mayıs, 1-4. 23 Aralık 2019 tarihinde

<http://www.dengeakademi.com/Files/Article/Guray2006InternetO.pdf>
adresinden alınmıştır.

Öner, C. (2014). *Dar Mükellefiyette Ticari Kazancın Türkiye’de Elde Edilmiş Sayılmadığı Haller Üzerine*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S.2.

Öz, S. (2014, Nisan). *Twitter’in Vergilendirilmesi*, 16 Ekim 2019 tarihinde <http://vergisorunlari.com.tr/yazi/n-semih-oz/twitterin-vergilendirilmesi/88> adresinden alınmıştır.

Özcan, Z. (2010). *Kişisel Web Sitesinde Yayımlanan Reklamlar Karşılığında Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi*, Vergi Sorunları Dergisi, S.265.

PWC Vergi Bülteni, (2018), *İnternet Ortamında Verilen Reklam Hizmet Bedellerine Stopaj*, 05 Kasım 2019 tarihinde <https://www.pwc.com.tr/tr/hizmetlerimiz/vergi/bultenler/internet-ortaminda-verilen-reklam-hizmet-bedellerine-stopaj.html> adresinden alınmıştır.

Reklam Terimleri Sözlüğü

Saraçoğlu, F., ve Kahraman, B., (2020). *Dijital Hizmet Vergisi Üzerine Değerlendirmeler*, Vergi Sorunları Dergisi, S.376, 12-14.

Saiya, J., ve Mehta, J. (2020). *Taxing the Digital Economy: Indian Equalisation Levy 2.0*, 23 Temmuz 2020 tarihinde <https://www.bdo.global/en-gb/microsites/tax-newsletters/world-wide-tax-news/issue-55-june2020/india-taxing-the-digital-economy-indian-equalisation-levy-2-0> adresinden alınmıştır.

Spain-Digital Services Tax, 23 Temmuz 2020 tarihinde <https://www.bdo.global/en-gb/microsites/digital-services-taxation/countries-cit-map/spain-digital-services-tax> adresinden alınmıştır.

Tarakcı, S. (2006). *E-Ticaretin Vergilendirilmesi ve Getirdiği Sorunlar*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Tax.Kpmg.Us, (2020, Mayıs). *New York: Proposed Bills Would Impose Sales Tax on Digital Advertising*, 25 Mayıs 2020 tarihinde <https://tax.kpmg.us/events/podcasts/twist/2020/twist-031620/twist-031620-ny2.html> adresinden alınmıştır.

Tax.Kpmg.Us, (2020, Mayıs). *Taxation of The Digital Economy*, 25 Mayıs 2020 tarihinde <https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2020/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf> adresinden alınmıştır.

Temiz, M. (2013, Ocak). *İnternet Reklamlarının Avantaj ve Dezavantajları*, Dijital Pazarlama Blog, 25 Nisan 2020 tarihinde <http://digitalpazarlama.blogspot.com.tr/2013/01/internet-reklamlarinn-avantaj-ve.html> adresinden alınmıştır.

Trencs, S., ve Friedman, J. (2020, Ocak). *The 2020 State Legislative Trend to Watch- Advertising and Data Taxes*, 01 Haziran 2020 tarihinde <https://www.stateandlocaltax.com/?s=the+2020+state+legislative> adresinden alınmıştır.

Türkay, İ. (2019). *İnternette Reklam Hizmeti Verenlere Aracılık Edenlere Yapılan Ödemelerde Stopaj*, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Şubat S.182.

Türk Borçlar Kanunu

Türk Dil Kurumu, Türkçe Genel Sözlük, *İnternet*, 20 Nisan 2020 tarihinde <https://sozluk.gov.tr/> adresinden alınmıştır.

Türk Dil Kurumu, Türkçe Genel Sözlük, *Reklam*, 18 Nisan 2020 tarihinde <https://sozluk.gov.tr/> adresinden alınmıştır.

Türkiye İstatistik Kurumu, *2019 Hane Halkı Bilişim Teknolojileri Kullanım Araştırması*, 21 Nisan 2020 tarihinde <https://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=30574> adresinden alınmıştır.

Türk Medeni Kanunu

Türk Ticaret Kanunu

Toros, S. (2017). *İnternet Reklamcılığı ve Kullanılan Aldatıcı Teknikler*, Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Varlı, D. (2019). *İnternet Reklamcılığında Kullanılan Bannerlarda Grafik Tasarım Etkisi*, Yüksek Lisans Tezi, Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Vergi Usul Kanunu

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

Yıldız, Y. (2019, Aralık). *Fransız ve Türkiye Dijital Hizmet Vergileri Üzerine Bir Karşılaştırma*, 23 Mart 2020 tarihinde <https://vergipedia.com/makale/fransiz-ve-turkiye-dijital-hizmet-vergileri-uzerine-bir-karsilastirma/> adresinden alınmıştır.

Yüce, Ç. (2019, Haziran). *Yabancı Yayıncılar Tarafından Sağlanan Reklam Hizmetlerinin Vergisel Boyutu*, The Deloitte Times, 20 Aralık 2019 tarihinde <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/the-deloitte-times/yabanci-yayincilar-tarafindan-saglanan-reklam-hizmetlerinin-vergisel-boyutu.pdf> adresinden alınmıştır.

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı Soyadı : Şeyma DEMİREL

Doğum Yeri ve Tarihi : Denizli/ 01.01.1997

Eğitim Durumu

Lisans Öğrenimi : Pamukkale Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü

Yüksek Lisans Öğrenimi : Adnan Menderes Üniversitesi, SBE, Maliye ABD

Bildiği Yabancı Diller : İngilizce- Orta Düzeyde

İş Deneyimi:

Mesleki Durumu : Öğrenci

İletişim:

E-posta Adresi : seymademirel97@hotmail.com

Tarih : 19.06.2020